

Udskriftsdato: mandag den 12. januar 2026

AFG nr 9616 af 23/11/2021 (Gældende)

## Moms - fællesregistrering - fast ejendom - misbrug

---

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 20-0689730

## Moms - fællesregistrering - fast ejendom - misbrug

Sagen omhandler Spørgers salg af kapitalandelene i fire projektudviklingsselskaber. De 4 projektudviklingsselskaber har forinden salget været omfattet af en momsmæssig fællesregistrering med Spørger, indenfor hvilken, der er overdraget fast ejendom momsfrit.

Imod Spørgers ønske, kan det ikke bekræftes, at projektudviklingsselskaberne kan udtræde af den momsmæssige fællesregistrering med Spørger, i forbindelse med salget af selskaberne, uden momsmæssige konsekvenser i relation til den momsfrie overdragelse af fast ejendom indenfor fællesregistreringen.

*Skatterådsmøde 23. november 2021 - SKM2022. 301. SR*

Grundet tavshedspligt offentliggøres det bindende svar i stærkt redigeret form.

13. Teksten sættes ind her:

### Spørgsmål

1. Kan projektudviklingsselskaberne 1, 2, 3 og 4 udtræde af den momsmæssige fællesregistrering med Spørger, som afregnende enhed, i forbindelse med salget af selskaberne, uden andre momsmæssige konsekvenser for de transaktioner der er sket, mens selskabet var en del af fællesregistreringen, end nævnt nedenfor?

### Svar

1. Nej

### Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger erhvervede den XX, "Byggeprojektet" fra Sælger.

#### Den momsmæssige behandling af overdragelsen af "arealet"

I overdragelsesaftalen for "Byggeprojektet" havde parterne aftalt, at der skulle foretages en afklaring af den momsmæssige håndtering af overdragelsen. Parterne ønskede således en afklaring af, hvorvidt overdragelsen kunne behandles som en momsfritaget virksomhedsoverdragelse.

Spørger indhentede XX, på vegne af Sælger, [...] bindende svar herom, der fastslog, at overdragelsen skulle behandles som en momspligtig transaktion.

Det bindende svar blev herefter påklaget til Landsskatteretten, der ved afgørelse d. xx 2019 underkendte det bindende svar og fastslog, at overdragelsen af "Byggeprojektet" kunne anses som en momsfritaget virksomhedsoverdragelse. Afgørelsen er vedlagt som bilag 1 (forelagt Skattestyrelsen).

Landsskatteretten vurderede, at aktiviteten, der blev overdraget fra [...], skulle anses som en hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse i form af projektudvikling og salg af fast ejendom, navnlig henset til, at de hermed forbundne aktiviteter var iværksat med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter. Landsskatteretten bemærkede, at selskabet over en 10-årig periode frem til salget til Spørger havde frasolgt ca. 25 % af det oprindelige areal inkl. hertil knyttede projekter.

Videre fandt Landsskatteretten, at der efter overdragelsesaftalen skete en samlet overdragelse af aktiviteterne, både bestående af udlejningsaktiviteten og aktiviteten med projektudvikling og salg af fast ejendom.

Endeligt konstaterede Landsskatteretten, at Spørger havde til hensigt at udvikle området til et fremtidigt beboelses- og erhvervsområde i overensstemmelse med lokalplanen, og at Spørger i henhold til aftalen overtog samtlige selskabets rettigheder og forpligtelser.

På dette grundlag fandt Landsskatteretten, at den samlede overdragelse kunne ske som en momsfristaget virksomhedsoverdragelse.

#### Den praktiske håndtering af projektet, herunder selskabsretlig struktur efter overdragelsen

"Byggeprojektet" er et større ejendomsudviklingsprojekt, [...].

Allerede inden Spørgers erhvervelse af "Byggeprojektet", havde Spørger derfor udviklet en strategi for den videre udvikling af området, indeholdende projektorganisering og plan for den videre opdeling og udvikling af de enkelte ejendomsudviklingsprojekter, jf. bilag 2 (forelagt Skattestyrelsen).

Overordnet organiseres "Byggeprojektet" under Spørger således med ét projektudviklingsselskab til hvert ejendomsudviklingsprojekt, jf. nærmere nedenfor og sideordnet hermed "Byggemodning" A/S, der håndterer den samlede byggemodning af alt fælles infrastruktur, og som har de enkelte projektudviklingsselskaber som kunder.

Ud over at organisere den fælles byggemodning i "Byggemodning" A/S, er det samlede ejendomsudviklingsprojekt tilrettelagt sådan, at "Selskab 200 A/S" (der er et ejermæssigt forbundet selskab) varetager alt byggestyringen i alle ejendomsudviklingsprojekterne, mens "Selskab 500 A/S" (der er et koncernforbundet selskab) varetager den overordnede projektledelse og projektstyring.

Endeligt er der indgået en aftale med [...] om en samlet finansiering af hele ejendomsudviklingsprojektet.

"Byggeprojektets" omfang nødvendiggør en juridisk opdeling af "Byggeprojektet" i mindre ejendomsudviklingsprojekter med henblik på udviklingen af de enkelte ejendomsudviklingsprojekter og det senere salg af de færdige ejendomme.

Hvert af de enkelte ejendomsudviklingsprojekter bliver i det hele overdraget til et, til dette ejendomsudviklingsprojekt stiftet, projektudviklingsselskab og opføres på egen matrikel. Det sidste er en uomgængelig juridisk forudsætning for at kunne sælge ejendommen, når projektet er færdigudviklet. I tillæg hertil oprettes en række øvrige projektrelaterede selskaber. Det enkelte projektudviklingsselskab overtager alle forpligtelser og rettigheder til udviklingen af det ejendomsudviklingsprojekt som selskabet erhverver fra Spørger.

Den selskabsretlige adskillelse af ejendomsudviklingsprojekterne og byggemodningen af den fælles infrastruktur sikrer, at der kan foretages en klar juridisk afgrænsning af de projektspecifikke forhold for hvert enkelt ejendomsudviklingsprojekt fra de øvrige ejendomsudviklingsprojekter. Det enkelte ejendomsudviklingsprojekt lægges således, i det hele, i hvert sit projektudviklingsselskab, og indeholder dermed hele den samlede forretning om dette ejendomsudviklingsprojekt, herunder den videre projektudvikling, salget af projektet og totalentrepriseaftalen, jf. nærmere nedenfor.

Derved gives køberen af det færdige projekt en klart afgrænset risikoprofil for netop dette specifikke projekt og samtidigt muliggøres en smidig og praktisk ramme for finansiering. Hertil afgrænser det Spørgers projektrisiko knyttet til det enkelte projekt, fra de øvrige projekter, ligesom organiseringen giver Spørger en klar og entydig ramme for håndtering af omkostninger og styring af leverandører til hvert enkelt ejendomsudviklingsprojekt.

Spørger stiftede "Byggemodning" A/S, d. xx 2016 [...], samtidigt med at Spørger blev stiftet.

Efter erhvervelsen af "Byggeprojektet" stiftede Spørger endvidere d. XY 2016 flere datterselskaber (projektudviklingsselskaber), med henblik på, at selskaberne skulle indeholde hvert deres ejendomsudviklingsprojekt på det hertil hørende byggefelt på "arealet". Samtlige selskaber har til formål at udvikle og sælge fast ejendom.

Alle projektudviklingsselskaberne blev etableret af én omgang, idet der derved blev sparet omkostninger, tid og administration hertil, ligesom selskaberne var klar, når de skulle benyttes.

Sidenhen er der i takt med udviklingen af "Byggeprojektet" stiftet yderligere et antal. Det bemærkes, at enkelte af selskaberne ikke indeholder et separat ejendomsudviklingsprojekt, men alene skal udføre byggefeltindividuele entrepriseaktiviteter i totalentreprise, jf. nærmere nedenfor.

Ved erhvervelsen bestod "arealet" af flere matrikler, hvorfor der skulle foretages en fuldstændig ændring af disse med henblik på at få udmatrikuleret et byggefelt til hvert ejendomsudviklingsprojekt. Som følge af en række forhold på "arealet", herunder bebyggelsen på ejendommen, projektets omfang og kompleksitet, sker denne udmatrikulering successivt over en årrække.

Det bemærkes, at ejendomsudviklingsprojekterne (inkl. byggefelt) er blevet overdraget til deres respektive projektudviklingsselskaber i overensstemmelse med den overordnede tidsplan for igangsætning af de enkelte ejendomsudviklingsprojekter på "arealet", hvorfor flere ejendomsudviklingsprojekter er blevet overdraget med en senere adkomstregistrering (dvs. før selvstændig matrikulering).

#### Overførsler til projektudviklingsselskaber

De enkelte ejendomsudviklingsprojekter er successivt blevet overført til projektudviklingsselskaberne fra Spørger.

Pr. xx 2017, blev følgende ejendomsudviklingsprojekter overført:

[...]

Pr. xx 2018 blev følgende ejendomsudviklingsprojekter overført:

[...]

Pr. 1. november 2019 blev byggefelt x overført til [...] og endeligt blev byggefelt y overført til [...] pr. x 2020.

Der mangler forsat at blive overført ejendomsudviklingsprojektet vedr. byggefelt q.

Overdragelserne er sket ved tilførsel af aktiviteten til det enkelte projektudviklingsselskab ved kapitalforhøjelse i projektudviklingsselskabet og udstedelse af aktier til Spørger.

Ved overdragelsen indtræder projektudviklingsselskabet i alle rettigheder og forpligtelser til den videre byggemodning af ejendomsudviklingsprojektet, herunder byggemodningsaftalen for [...] og infrastruktur, jf. aftalens pkt. 4, samt alle de til projektet knyttede gældsforpligtelser.

Hele projektautonomien overføres således fra Spørger til projektudviklingsselskabet ved overdragelsen.

#### *Nærmere om de til ejendomsudviklingsprojektet knyttede aktiviteter*

Spørger har, som nævnt indledningsvis, indgået en samlet finansieringsaftale med [...], hvorved alle ejendomsudviklingsprojekter kan trække på denne finansiering. Retten efter finansieringsaftalen med

[...] videreføres ligeledes til det enkelte projektudviklingsselskab ved overdragelsen, ligesom det enkelte projektudviklingsselskab stiller sikkerhed for låneaftalen, med selvskyldnerkaution.

Som en del af projektudviklingsselskabets erhvervelse af ejendomsudviklingsprojektet, indtræder selskabet i projektstyringsaftale med "Selskab 500 A/S" samt aftale om projektering og byggestyring med ingeniør- og entreprenørvirksomheden "Selskabet 200 A/S". Som tidligere nævnt, er både "Selskab 500 A/S" og "Selskab 200 A/S" ejermæssigt forbundet med Spørger.

Projektudviklingsselskabet indtræder ligeledes i alle andre forudgående for overdragelsen indgåede aftaler knyttet til projektet, f.eks. aftale med arkitekt der tegner projektet.

Endeligt følger der af koncernforbindelsen til Spørger, at Spørger indgår den samlede totalentrepriseraftale på vegne af det enkelte projektudviklingsselskab. For visse af projekterne leveres totalentreprisen fra et koncernforbundet enterpriseselskab, jf. nærmere nedenfor. I totalentrepriseraftalen indgår sædvanlig entreprisforsikring og projektansvarsforsikring.

Det bemærkes endeligt, at hele områdets infrastruktur, dvs. vejanlæg og grønne arealer, herunder [...] ender som en enkelt selvstændig matrikel - den oprindelige hovedmatrikel "xxy" (hvorfra de øvrige matrikler er udskilt). Alt fællesareal og installationer etableres, som nævnt, af selskabet "Byggemodning" A/S, hvor de enkelte projektudviklingsselskaber betaler en forholdsmæssig andel af de samlede omkostninger.

Der er i bilag 3, 4 og 5 vedlagt aftaler/afregning for arkitekt og totalentreprise (forelagt Skattestyrelsen).

*Skattestyrelsen skal bemærke, at bilag 3 omhandler en aftale mellem Spørger og [...] om "Aftale om teknisk rådgivning". Dokumentet henviser til byggefelt -x og eventuelt Byggefelt y og z.*

*Bilag 4 bærer teksten "Faktura 2019/0139 - Månedlig fakturering - Udført rådgivning ifb. "Byggeprojektet" byggefelt 08" - juni 2019. Dokumentet er stilet til Spørger- Projektselskabet XX.*

*Bilag 5 er en "Turn-key contract" mellem projektselskab xz og projektselskab XX dateret d. x 2019.*

Spørgers repræsentant bemærker, at der ikke er en skriftlig byggestyringsaftale med "Selskab 200 A/S" og projektstyringsaftale med "Selskab 500 A/S", som følge af koncernforholdet.

Efter byggestyringsaftalen, leverer "Selskab 200 A/S" byggeledelse og projektering, herunder

- Projektering af anlægsarbejder, bærende konstruktioner, tekniske anlæg for VVS, ventilation, el, elevator samt affaldssystem.
- Projektering af arkitekt- og gartnerarbejder udover myndighedsandragende.
- Myndighedskontakt.
- Attestering af statiske beregninger ved anerkendt statistikker.
- Deltagelse i projekterings- og bygherremøder.
- Entrering med underentreprenører og leverandører på vegne og i samarbejde med projektselskabet.
- Byggeledelse som byggetilsyn.
- Koordinering af tilsyn samt opfølgning.
- Udarbejdelse af arbejdstidsplan og tidsstyring.
- Afholdelse af underentreprenørmøder.
- Anvisning og kontering af fakturaer.
- Opfølgning på underentreprenørers planlægning, udførelse og aflevering af kvalitetssikring og drifts-/vedligeholdsdokumentation samt sikrer overholdelse af anmeldelsespligt.
- Afleveringsforretning med underentreprenører og Bygherre.
- Sikkerhedskoordinering.

"Selskab 200 A/S" leverer denne opgave efter fast pris. Der betales xx kr. pr. m2 samlet byggeareal.

Der er i bilag 6 (forelagt Skattestyrelsen) vedlagt en afregning for projektet i projektselskab 1.

"Selskab 500 A/S" leverer efter styringsaftalen den overordnede projektledelse og projektstyring. Projektledelsen består af.

- Kontraktstyring.
- Koordinering af salg og marketing.
- Finansiering og dialog med långiver
- Kalkulationer, budgetter og prognoser.
- Likviditetsstyring.

I den forbindelse bemærkes, at det enkelte ejendomsudviklingsprojekt ledes af en styringsgruppe bestående af projektudviklingsselskabet og de øvrige aktører om ejendomsudviklingsprojektet, der mødes ca. 2 gange månedligt og vender alle projektrelevante forhold, herunder stade, udfordringer, myndighedsforhold, økonomi, byggeri, matrikulering, ejerforening. Projektudviklingsselskabet er i det hele repræsenteret af "Selskab 500 A/S", i henhold til styringsaftalen, som ansvarlig for projektledelse og projektstyring.

Herudover leverer "Selskab 500 A/S" efter styringsaftalen herudover:

- Selskabsadministration - etablering, koordinering, ledelse, ejerbøger, årsregnskab og generalforsamlinger.
- Bogføring og betaling af fakturaer.

"Selskab 500 A/S" leverer denne opgave efter fast pris, fikseret til xy kr. pr. m2 samlet byggeareal.

Der er i bilag 7 (forelagt Skattestyrelsen) vedlagt en afregning for projektet i Projektselskab 1.

#### Dagsværdi ved projektoverdragelser xx 2017, herunder princip for værdiansættelse

De ejendomsudviklingsprojekter, der blev overført til projektudviklingsselskaber pr. xx 2017, blev overført til det enkelte ejendomsudviklingsprojekts dagsværdi xx 2017.

Dagsværdiansættelsen af ejendomsudviklingsprojektet skete med udgangspunkt i en værdiansættelse af det enkelte projekt i det udviklingsstadium, som det enkelte projekt har nået på overdragelsestidspunktet, hvor projektet består af det samlede ejendomsudviklingsprojekt, herunder tilhørende grund.

Dagsværdiansættelsen skete dermed for projektoverdragelserne pr. xx 2017 med udgangspunkt i de pr. xx 2017 værende projektkalkuler, herunder beregninger af forventede avancer ved gennemførelse af det enkelte ejendomsudviklingsprojekt, og den hertil forbundne projektrisiko frem til levering af den færdige ejendom.

Denne værdiansættelse er foretaget efter de sædvanlige principper, der gælder for værdiansættelsen af en ejendomsudviklingsvirksomhed, herunder mellem uafhængige parter.

Gennemførelsen af et ejendomsudviklingsprojekt omfatter en række forhold, hvor de væsentligste er følgende:

- Planforhold, herunder lokalplan og matrikulering
- Projektering, herunder volumenstudier, arkitekt, ingeniør, dimensionering og geoteknik
- Kalkulation, herunder opmåling
- Aftaleforhold, herunder kontrakter og fagforeningsforhold
- Indkøb, herunder lønninger og materialepriser
- Byggeri, herunder samarbejder mellem fagentrepriser, vejrlig mv.
- Rente, herunder renteutvikling og inflation

- Markedsforhold, herunder markedsudvikling og samfundsøkonomi
- Salg, herunder salgsrisiko, annoncering
- Eventuel udlejningsforpligtelse overfor ekstern køber, herunder udlejningsrisiko og annoncering.

Det er alle disse forhold der indgår i den samlede værdiansættelse.

Værdiansættelsen af et udviklingsprojekt er illustreret i figur 1:

#### *Figur 1.*

Den orange pil viser udviklingsstadiet på det konkrete ejendomsudviklingsprojekt.

På det tidspunkt udviklingsstadiet når 100% er ejendommen fuldt udviklet og klar til at blive overdraget. På dette tidspunkt ophører ejendomsudviklingsprojektet principielt.

Den blå pil viser projektrisiko og projektavance.

I takt med at ejendommen udvikles, reduceres projektrisikoen, og dermed vil en stigende del af projektavancen i tilfælde af, at en overdragelse, kunne indregnes i sælgers pris for ejendomsudviklingsprojektet.

Hvis ejendomsudviklingsprojektet dermed overdrages ved et udviklingsstadium på 75 % (grøn streg), vil projektet f.eks. kunne overdrages til kr. 4.850.000. Prisen er naturligvis blot et eksempel og vil afhænge af de forpligtelser, som erhverver overtager fra overdrager.

I forhold til overdragelserne mellem Spørger og projektudviklingsselskaberne, overdrages samtlige forpligtelser og rettigheder knyttet til det konkrete ejendomsudviklingsprojekt.

#### Projektoverdragelser efter xx 2017, herunder indgåelse af optionsaftaler

Samtidig med overdragelsen af ejendomsudviklingsprojekterne pr. xx 2017 skete der dagsværdiansættelse af resterende ejendomsudviklingsprojekter på "arealet".

*I den forbindelse blev der udarbejdet og indgået optionsaftaler mellem Spørger og det enkelte projektudviklingsselskab [...].*

Optionsaftalerne gav optionshaver en ret, men ikke en pligt, til at erhverve et konkret ejendomsudviklingsprojekt af Optionsgiver (Spørger) på et senere tidspunkt, mod betaling af en optionspræmie.

Værdiansættelsen i optionsaftalerne er sket med udgangspunkt i samme praksis som dagsværdiansættelse af de ejendomsudviklingsprojekter, der blev overdraget xx 2017. I tillæg til værdiansættelsen tillægges eventuelle udviklingsomkostninger afholdt siden xx 2017 herunder finansieringsomkostninger. Det fremgår af optionsaftalen jf. bilag 8-10 (forelagt Skattestyrelsen).

Optionsaftalerne blev indgået med henblik på at fastlåse værdierne af de enkelte ejendomsudviklingsprojekter, én gang for alle, frem for at skulle foretage en værdiansættelse hver eneste gang, at et projekt skulle udskilles til et projektudviklingsselskab, hvor det bemærkes, at udskillelsen først skete, når matrikuleringen kunne gennemføres, eller såfremt byggeriet i ejendomsudviklingsprojektet skulle starte (dvs. ved byggetilladelse, selvom matrikuleringen først senere blev adkomstregistreret). Dette skete for at kunne gennemføre senere overdragelser af ejendomsudviklingsprojekter mere smidigt og effektivt.

Der er i bilag 8-10 vedlagt optionsaftalen med bilag for "Projektselskab 1, der er repræsentativ for samtlige ejendomsudviklingsprojektoverdragelser fra Spørger til projektudviklingsselskaberne.

*Uddrag af "Optionsaftale "Projektselskab 1"" (indsat af Skattestyrelsen).*

## OPTIONSAFTALE

Mellem

Spørger

CVR nr. xx

(Herefter benævnt "Overdrager") og

[...]

(Herefter benævnt "Erhverver")

Er der indgået følgende Optionsaftale

[...]

*Uddrag af " Vurderingsberetning og overtagelsesbalance "Projektselskab 1" - endelig" (indsat af Skattestyrelsen).*

[...]

*Uddrag af "Vedtægter Projektselskab 1" (indsat af Skattestyrelsen).*

[...]

## 2. Formål

2.1 Selskabets formål er ejendomsudvikling samt hermed beslægtet virksomhed.

[...]

Alle optionsaftaler og dokumentation for kapitalforhøjelse mv. kan eftersendes hvis behov.

Efter optionsaftalen opnår projektudviklingsselskabet retten til at erhverve et af de enkelte ejendomsudviklingsprojekter, her ejendomsudviklingsprojektet knyttet til byggefelt xy.

### Spørgers salgs- og udviklingsstrategi

Da Spørger erhvervede "arealet", ønskede Spørger at udvikle området med forskellige boligtyper.

For at Spørger kunne styre dette, var (og er) det en central strategi for Spørger, at udviklingen af de enkelte ejendomsprojekter kontrolleres af Spørger selv.

Spørger havde ved erhvervelsen af "Byggeprojektet" allerede indgået aftale med [...] om opførelse af flere ejendomme til lejeboliger.

Derudover havde Sælger, [...], indgået betingede købsaftaler med [...] og [...] om 2 boligprojekter, samt en aftale med [...] om en butik, der ligeledes blev overtaget af Spørger. De betingede aftaler med [...] og [...] er efterfølgende blevet indgået som endelige salgsaftaler af færdige byggerier [...] mens den betingede aftale med [...] blev til dels et salg af en grund, dels et salg af grund og levering af efterfølgende entreprise. Begge handler er sket til to boligselskaber under [...].



De øvrige byggefelter ønskede Spørger at sælge til individuelle købere, f.eks. i form af andelsboliger og/eller ejerboliger. Årsagen var, at individuelle salg forventeligt ville give den bedste fortjeneste samtidigt med, at Spørger dermed kunne fastholde sin udviklingsstrategi for området, jf. nærmere nedenfor.

Alle de beskrevne projekter var planlagt gennemført (og blev/bliver gennemført) som salg af en færdig opført fast ejendom med tillæg af moms, jf. nærmere nedenfor.

Af hensyn til den overordnede strategi og de allerede indgåede aftaler ønskede Spørger ikke at udvikle udlejningsejendomme til eksterne investorer udover [...]. Spørger ønskede således ikke at sælge ejendomme, der kunne konkurrere i lejemarkedet i samme område med den effekt, at [...] dermed ikke ville udnytte sin købsoption på de yderligere ejendomme. Derudover ville det konflikte med Spørgers plan, hvis der blev solgt ejendomme til en ekstern investor, som Spørger jo havde en større interesse i selv at kunne sælge. Der ville således ved et samlet salg af sådanne lejligheder til en ekstern investor være en væsentligt lavere indtjening, end hvis Spørger kunne sælge lejlighederne til slutkøberen direkte.

Endeligt var (og er) det for Spørger også helt udelukket at gennemføre salg af byggegrunde, uden også at have entreprisen på ejendommen, da Spørger dermed ikke ville have kontrol over, hvad der blev bygget på ejendommen og af hvem og hvornår. Det var således afgørende for udviklingsplanen for "arealet", at Spørger havde fuld kontrol over den samlede byggeproces.

Spørger afviste således en række interesserede investorer, som ønskede at købe ejendomme, og Spørger havde således ikke til hensigt at gennemføre salg af de enkelte ejendomsprojekter som salg af kapitalandelen i projektselskaberne.

#### Salgsaktiviteter i perioden efter erhvervelsen

Indledningsvis bemærkes det, at Spørger xx 2016 har påbegyndt byggeri af et nyt ejendomsprojekt, ca. xy, og dermed er der ligeledes blevet færdiggjort et nyt ejendomsprojekt ca. xy.

Der er siden xy 2016 påbegyndt xx udviklingsprojekter og leveret xx ejendomme indtil dato. Dertil er der, udsprunget af den oprindelige aftale, blevet solgt en grund til [...] i november 2018 (som også tidligere beskrevet).

Der er projekter tilbage der forsat ikke er solgt. Der er tale om projekterne i [...].

X projekter indtil nu er leveret til [...]. Salgene til [...] gennemføres i to steps, [...].

Dertil er der solgt færdige ejendomme til [...] og [...] fra to af Projektselskaber. Ligeledes er der blevet opført en parkeringskælder i et projektselskab solgt til individuelle brugere og [...] som p-andele, hvor p-pladserne er organiseret i et parkeringslaug. Usolgte p-andele udlejes i liggetiden. Herudover er der opført (og solgt) boliger fra flere projektselskaber.

Der er blevet solgt "projekt", ved en overdragelse af projektselskabet [...] til [...] samt leveret et andet projekt ved en overdragelse af selskabet [...] (ligeledes til [...], jf. nærmere nedenfor.

Herudover er der solgt ejendomme til [...].

Der er aktuelt indgået betingede købsaftaler vedr. følgende projekter (og som for en dels vedkommende er påbegyndt, men ikke leveret):

[...].

*Nærmere om salget af to projektselskaber<sup>2</sup> og 3*

I andet halvår af 2017 opstår nogle ændringer i udviklingen af ejendomsudviklingsprojektet i [...], der oprindeligt var fuldt ud disponeret til [...].

En del af "arealet" byggefelt [...] blev, efter aftale med [...], således solgt til en anden køber, og entreprisedydelsen hertil blev herefter udskilt i et nyt projektudviklingsselskab.

[...]

[...]. Projektet ville dermed være underskudsgivende for Spørger. Som følge af den gode relation mellem Spørger og [...], blev det aftalt, at [...] i stedet kunne erhverve et andet byggeri ([...]).

En interesseret køber af resterende projekt var [...]

[...].

[...] betingede imidlertid et køb af, at Spørger kunne levere en nøglefærdig ejendom i et separat selskab uden andre aktiviteter, ligesom entreprisen skal leveres fra et andet selskab.

[...]

Det bemærkes i den forbindelse, at de store investorer på ejendomsmarkedet i et betydeligt omfang stiller vilkårene i købsaftalerne, og så må sælger beslutte, om de vil acceptere disse. Spørger kunne i det foreliggende tilfælde acceptere vilkårene herom, idet projektet på aftaletidspunktet var helt klart defineret og integreret i den udviklingsplan, Spørger har lagt for "arealet", ligesom Spørger selv i totalentreprise skulle opføre ejendommen.

Under forhandlingen drøftes ligeledes salg af en [...] på samme vilkår, ligesom salg af en af koncernens andre ejendomsprojekter, udenfor "Byggeprojektet", også blev drøftet.

Parterne tiltræder hensigtserklæring om salg af alle tre ejendomme i x 2017, og efterfølgende bliver entreprisedydelsen [...], udskilt

Parterne indgår efterfølgende betingede købsaftaler, og [...] overdrages x 2019 og [...] overdrages x 2019.

Der er tale om en transaktion, som gav Spørger et stærkt finansielt fundament for at kunne gennemføre de resterende projekter i overensstemmelse med Spørgers strategi.

Det bemærkes endvidere, at priserne på ejendomsmarkedet [...] på dette tidspunkt er historisk høje, og der er en bekymring hos Spørger om, hvorvidt det er muligt forsat at opretholde salget af boliger til individuelle købere i samme omfang og tempo og til samme priser.

På samme tidspunkt blev der ligeledes via ændrede retningslinjer fra Finanstilsynet til dansk regulerede pengeinstitutter foretaget stramning af kravene til realkreditfinansiering af ejerboliger, hvor der blev fastsat skærpede regler til afvikling af lån, begrænsning af lånerammer svarende til 4 x husstandsindkomsten og højere krav til udbetaling. Samtidigt var (og er der) stor usikkerhed om det kommende ejendomsskattesystem, hvilket til sammen havde en væsentlig effekt på ejendomsmarkedet.

Salget af de to ejendomsudviklingsprojekter som udlejningsejendomme viser sig at være en rigtig beslutning, idet ejendomsmarkedet [...] bremser tiltagende op i perioden fra 2018 og frem.

*Nærmere om salget af Projektselskabet 1*

Især som følge af opbremsningen i ejendomsmarkedet, indgår Spørger i x 2019 betinget aftale om salg af en boligudlejningsejendom i Projektselskabet 1.

Aftalen bliver indgået med [...], der er en meget stor ejendomsinvesteringsfond.

Af hensyn til finansiering og sikkerhed for ejendommen har køber ønsket at erhverve Selskabet pr. xx 2019, og ejendommen leveres til selskabet pr. xx 2020, i henhold til indgået Totalentreprisekontrakt. Totalentreprisen leveres fra selskabet Projektselskabet xz[...], der blev stiftet xx 2019, idet køber ikke ønskede at overtage entrepriserisikoen, og totalentrepriseaftalen mellem de to selskaber bliver underskrevet xz 2019, jf. bilag 5.

Som det var tilfældet med [...] kunne Spørger i det foreliggende tilfælde acceptere vilkårene herom, idet projektet på aftaletidspunktet var helt klart defineret og integreret i den udviklingsplan Spørger har lagt for området, ligesom Spørger i totalentreprise skulle opføre ejendommen.

#### *Nærmere om salget af Projektselskab 4*

Ejendomsudviklingsprojektet på Byggefelt [...] var oprindeligt tiltænkt som udvikling og salg af ejerlejligheder til den endelige slutbruger.

Grundet det faldende projektsalgsmarked i [...] og det faktum, at Spørger også skulle [...], indgik Spørger betinget salgsaftale med [...], som allerede havde erhvervet selskabet [...], på samme hovedvilkår, som i salget af [...]. Ved salgsaftalen erhvervede [...] herefter i xx 2020 retten til xx 2020 at erhverve selskabet [...], som samtidigt indgik en totalentrepriseaftale med selskabet [...] om levering af en nøglefærdig ejendom, idet køber ikke ønskede at overtage entrepriserisikoen. [...] blev stiftet xx 2019.

#### Den momsmæssige håndtering af "Byggeprojektet"

##### *Fællesregistrering*

Spørger etablerer ved stiftelsen af de xx datterselskaber, d. xx 2016 en momsmæssig fællesregistrering efter momslovens § 47, stk. 4 mellem Spørger som afregnende selskab og de xx datterselskaber. Fællesregistreringen blev udvidet løbende i takt med den efterfølgende stiftelse af de x øvrige datterselskaber.

Selskabet [...] er ikke omfattet af fællesregistreringen og alle byggemodningsaktiviteter på "Byggeprojektet" leveres således med tillæg af moms..

Som følge af Spørgers aftaler om salg af kapitalandelene i projektselskab 1, 2, 3 og 4 udtrådt af fællesregistreringen pr. xx 2019.

##### *Nærmere om den momsmæssige håndtering af projektet*

Spørgers erhvervelse af "Byggeprojektet" fra Sælger er sket som en momsfri virksomhedsoverdragelse jf. ovenfor.

Spørger valgte at etablere en momsmæssig fællesregistrering af det samlede projekt, for derigennem at have en entydig håndtering af de ganske komplekse momsforhold der opstår i et projekt som det foreliggende.

Ved en fællesregistrering anses de af fællesregistreringen omfattede selskaber som værende én afgiftspligtig person, og der skal derfor ikke betales moms af intern omsætning i fællesregistreringen, mens omsætning med tredjemand, herunder "Byggemodning" A/S, udenfor fællesregistreringen skal håndteres efter de almindelige regler i momsloven.

Som følge heraf, er udveksling af ydelser mv. mellem selskaberne indenfor fællesregistreringen siden etableringen heraf, blevet håndteret uden moms.

Der er indhentet bindende svar om den momsmæssige behandling af fællesregistreringen. Bindende svar fra Skatterådet af 28. marts 2017, der bekræfter dette, vedlægges **i bilag 15** (forelagt Skattestyrelsen).

Spørger kan gennem fællesregistreringen dermed forenkle håndteringen af særligt fradragsretten, moms af indtægter fra lejeindtægter hidrørende fra udlejning af bygninger og arealer, samt reducere antallet af momsangivelser til én.

Opsplitningen af "Byggeprojektet" i de xx ejendomsudviklingsprojekter og den hertil hørende overdragelse af ejendomsudviklingsprojekterne til projektudviklingsselskaber er gennemført uden moms indenfor fællesregistreringen.

Den momsmæssige behandling af de ejendomsprojekter der er blevet solgt, varierer efter hvordan salget er blevet gennemført, jf. nærmere i det følgende.

#### *Salgene til [...]*

For så vidt angår salgene af grunde- og ejendomsprojekter til [...] (jf. ovenfor) er salget som nævnt blevet gennemført i trin, hvor der først sælges en byggegrund med tillæg af moms og derefter leveres en totalentrepriseydelse med tillæg af moms fra projektudviklingsselskabet. Spørger har derfor fuld fradragsret for alle omkostningerne relateret til disse projekter gennem fællesregistreringen.

#### *Salget til [...]*

For så vidt angår disse salg, opføres en del af ejendommene i Spørgers regning, hvorefter de sælges som nye ejendomme med tillæg af moms, mens andre blev solgt som grund og entreprise med tillæg af moms. Det samme gælder for det nævnte [...], hvor der forventes at blive leveret en totalentreprise med tillæg af moms til et fælles ejet selskab. Spørger har derfor fuldt momsfradrag for entrepriseydelsen og de øvrige til projektet relaterede omkostninger, gennem fællesregistreringen.

#### *Salgene af ejendommene med ejerlejligheder og andelsboliger*

Ejerlejlighederne og andelsboligerne sælges med moms. Spørger har derfor fuldt momsfradrag for entrepriseydelsen og de øvrige til projektet relaterede omkostninger, gennem fællesregistreringen.

#### *Salget af selskaberne projektselskaberne 1, 2, 3 og 4*

Salget af ejendomsprojekterne i projektselskaberne 1, 2, 3 og 4 sker ved salg af kapitalandelene i selskaberne.

I disse tilfælde skal entreprisen udføres af separat selskab, af hensyn til afgrænsning af byggeansvar, finansiering, entreprisesgaranti mv. Der etableres, derfor et enterpriseselskab til formålet, til levering af bygningen i totalentreprise. Blot for helhedens skyld, bemærkes, at Spørger i alle disse ejendomsudviklingsprojekter håndterer sit totalentrepriseansvar i et separat enterpriseselskab.

Enterpriseselskabet er omfattet af fællesregistreringen, men enterprisesydelsen faktureres først fra enterpriseselskabet når ejendommen er leveret, med undtagelse af Byggefelt [...], hvor entreprenøren [...] sender løbende ratefakturaer til projektselskab 4, da denne selv ønsker at finansiere byggeriet. I den forbindelse bemærkes, at projektselskab 1 blev solgt til [...] inden ejendommen var opført. Inden leveringstidspunktet udtræder projektudviklingsselskabet af fællesregistreringen, hvorfor hele enterprisesydelsen

sen leveres til køber inkl. moms, hvorfor der gennem fællesregistreringen er taget fuldt fradrag for enterpriseselskabets omkostninger til levering af den momspligtige entrepriselydelse.

Ligeledes er ejendomsudviklingsselskaberne blevet faktureret med moms, for selskabernes andel af "Byggeprojektets" omkostninger til infrastruktur og park.

Der tages alene momsfradrag i projektudviklingsselskabet, såfremt og i det omfang ejendommen skal anvendes til momspligtige formål. I det omfang der i fællesregistreringen tidligere er taget fradrag for afholdte omkostninger relateret til projektudviklingsselskabet, og det ikke skal anvendes til momspligtige formål, tilbageføres momsfradragsretten.

Se nærmere herom i vedlagte meddelelser til Skattestyrelsen, fremsendt i forbindelse med selskabernes udtræden af fællesregistreringen jf. **bilag 16-19** (forelagt Skattestyrelsen).

Overdragelsen fra det samlede ejendomsudviklingsprojekt i Spørger, af de fire ejendomsudviklingsprojekter inkl. retten til matriklerne hertil, til de fire projektudviklingsselskaber, er gennemført d. xx og d. xx (Overdragelserne er foretaget indenfor fællesregistreringen).

Effekten heraf er, at de fire ejendomsudviklingsprojekters andel af det samlede "Byggeprojekt", inkl. det samlede areal, som Spørger erhvervede ved en momsfri virksomhedsoverdragelse fra [...], i lighed med de [...] øvrige gennemførte overdragelser, kan overføres til projektudviklingsselskaberne uden momsmæssig effekt.

Spørger ønsker for god ordens skyld bekræftet, at det efterfølgende salg af kapitalandelene i de fire selskaber ikke udløser andre momsmæssige konsekvenser for fællesregistreringen end de ovenfor beskrevne.

#### Yderligere oplysninger fra Spørgers repræsentant af 20. august 2020

Jeg (Spørgers repræsentant) skal hermed fremkomme med mine bemærkninger til Skattestyrelsens anmodning om yderligere oplysninger, i forhold til min tidligere fremsendte anmodning om bindende svar, for Spørger.

Skattestyrelsen anmoder om yderligere oplysninger om indholdet af de konkrete projekter.

Indledningsvis skal jeg høfligt henvise til den indsendte anmodning om bindende svar, hvor der på side 6 og efterfølgende sider, nærmere redegøres for de til ejendomsudviklingsprojekterne knyttede aktiviteter, som bliver overdraget til projektselskaberne.

Som også beskrevet i den fremsendte anmodning om bindende svar, overdrager Spørger til projektudviklingsselskabet, det fulde ejerskab af det til projektudviklingsselskabet overførte udviklingsprojekt.

Hertil bemærkes endvidere, at for samtlige udviklingsprojekter er det en målsætning for Spørger, at udviklingsprojekterne overføres til projektudviklingsselskabet på det tidspunkt, hvor udviklingsprojektet går ind i den afsluttende udviklingsfase. Tidspunktet for hvornår et udviklingsprojekt går ind i den afsluttende udviklingsfase, er defineret i den overordnede udviklingsplan for området, som er bilagt anmodningen om bindende svar.

Ved overdragelsen indtræder projektudviklingsselskabet, uden undtagelse, i alle forpligtelser og rettigheder herunder aftaler og planer knyttet til udviklingsprojektet, der er disponeret og kontrolleret af Spørger.

Som redegjort for, indtræder projektudviklingsselskabet således i allerede gældende aftaler, hvor langt hovedparten af aftalerne er med koncernforbundne selskaber, eller som følge af koncernforbindelsen, med

koncernens faste samarbejdspartnere, på de, i min anmodning om bindende svar, nærmere beskrevne vilkår.

Spørger har således indgået ramme-/indkøbsaftaler med entreprenører og byggematerialeleverandører, der anvendes i alle udviklingsprojekter. Normalt samles alle sådanne delentrepriser i en totalentrepriseraftale, som leveres fra et koncernforbundet selskab til projektudviklingsselskabet. Totalentrepriseraftalen indgås mellem totalentrepriseselskabet og projektudviklingsselskabet, blandt andet af hensyn til håndtering af risiko. Dette er, som beskrevet, også tilfældet i forhold til projektselskab 1, 2, 3 og 4, hvor totalentreprisen, som nævnt i min anmodning om bindende svar, leveres fra henholdsvis [...]. Jeg har i min anmodning om bindende svar vedlagt totalentrepriseraftalen mellem projektselskab 1 og [...], og jeg kan naturligvis, eftersende de øvrige 3 totalentrepriseraftaler, såfremt dette ønskes.

Sammenfattende er det derfor korrekt at sige, at selvom der ved overdragelsen fra Spørger til det enkelte projektudviklingsselskab juridisk set gennemføres en overgang af ejendomsretten til udviklingsprojektet i dette stadie, indtræder projektudviklingsselskabet samtidigt i en veldefineret detailplan for den videre projektudvikling indtil projektet er gennemført, og som Spørger reelt fuldstændigt kontrollere/styrer gennemførelsen af.

Henset til netop Spørgers kontrol over det både den overordnede udvikling for "arealet" og de enkelte udviklingsprojekter i udviklingsselskaberne, og den allerede forud bestemt plan for gennemførelse af de enkelte projekter, er det efter min opfattelse helt underordnet for den momsretlige vurdering af den fremsendte anmodning om bindende svar, om f.eks. en totalentrepriseraftale formelt set først indgås efter overdragelsen, da kontraktvilkår og totalentreprenør har været bestemt forinden gennemførelsen af overdragelsen, netop som følge af koncernforbindelserne mellem parterne. Jeg henviser i den forbindelse til den nærmere beskrivelse af de enkelte overdragelser i min anmodning om bindende svar s. 12 og efterfølgende sider.

Den omstændighed, at der således er tale om en overdragelse indenfor et koncernforhold, bør efter min opfattelse også have afgørende indflydelse på den momsretlige vurdering af overdragelsen. Objektivt konstaterbare momenter, som Skatterådet f.eks. i det bindende svar SKM2019. 211. SR, tillagde vægt (om aftale om overdragelsen var gennemført før eller efter byggeriet var påbegyndt), vil i en situation, som den foreliggende medføre en uholdbar retstilstand. Jeg bemærker dertil, at SKM2019. 211SR er påklaget til Landsskatteretten, idet Spørger var uenig i Skatterådets afgørelse.

Der vil i koncernforhold, normalt altid kunne indgås totalentrepriseraftale med et koncernforbundet enterpriseselskab forud for en overdragelse af udviklingsprojektet til et udviklingsselskab.

Det er således, næppe helt overraskende, min opfattelse, at det vil bero på en konkret vurdering af den samlede aktivitet der overdrages, som vil være bestemmende for den momsretlige kvalifikation af overdragelsen, hvor den omstændighed, at der formelt set ikke er indgået en totalentrepriseraftale inden overdragelsen, næppe bør tillægges afgørende vægt, når det omvendt kan lægges til grund, at der allerede ved overdragelsen ligger en klar og færdig - og juridisk forpligtende - plan for disse aftaler, mv.

Jeg skal endeligt påpege, som også nævnt i den foreliggende anmodning om bindende svar, at Landskatteretten i 2019 fastslog, at ejendomsoverdragelsen fra [...] til Spørger i 2016, skulle kvalificeres som en momsfrataget virksomhedsoverdragelse. Da det "store" ejendomsudviklingsprojekt i 2016 blev overdraget, var det allerede dengang forudsat i både den foreliggende lokalplan og parternes aftale, at det store projekt skulle opdeles i en mængde mindre udviklingsprojekter, med en fælles park og infrastruktur - og denne aktivitet var allerede påbegyndt.

Imidlertid var ejendomsudviklingsprojektet (og dermed også de mindre udviklingsprojekter) på tidspunktet for overdragelsen i 2016, i et langt mindre udviklet stadie, sammenlignet med det udviklingsstadie det store ejendomsudviklingsprojekt - og dermed også de mindre udviklingsprojekter - befandt sig i, da overdragelserne, omfattet af nærværende anmodning om bindende svar, blev gennemført. Dette forhindrede imidlertid ikke Landsskatteretten i at fastslå, at der allerede dengang var tale om en momsfrigtaget virksomhedsoverdragelse. Ud fra et det mere i det mindre princip, er det således nærliggende at mene, at Landsskatterettens konklusion derfor også stadig har gyldighed, i forhold til den foreliggende anmodning om bindende svar.

Afslutningsvis skal jeg henlede Skattestyrelsens opmærksomhed på vedlagte ikke offentliggjort bindende svar med [...].

Dette bindende svar behandler netop overdragelsen af et udviklingsprojekt, hvor SKAT fastslog, at overdragelsen skulle kvalificeres som en momsfri virksomhedsoverdragelse. Jeg er selvsagt bekendt med, at det kun er Spørger, der som udgangspunkt kan støtte ret på et bindende svar, men sagen er udmærket oplyst, og SKAT bekræfter i svaret betingelserne for, at der konkret er tale om en momsfritaget virksomhedsoverdragelse. Det bindende svar er således i det hele i god overensstemmelse med Landsskatterettens afgørelse fra 2019 om den momsretlige kvalifikation af virksomhedsoverdragelsen af ejendomsudviklingsprojektet fra [...] til Spørger i 2016. Dog bemærkes det for ordens skyld, at SKAT's betingelse om, at en momsfritaget virksomhedsoverdragelse betinger, at der sker en overdragelse mellem momsregistrerede virksomheder, ikke længere er gyldig, som følge af den efterfølgende praksisændring fra Skatterådet i 2017.

### **Spørgers opfattelse og begrundelse**

Spørgsmål 1: ønskes besvaret med "Ja"

Med Spørgsmål 1 ønsker Spørger bekræftet, at den momsfri overdragelse fra det samlede ejendomsudviklingsprojekt i Spørger, af de fire ejendomsudviklingsprojekter inkl. matriklerne hertil, til projektselskaberne 1, 2, 3 og 4 ikke påvirkes af det senere salg af kapitalandelene i selskaberne.

#### Præmisserne i Skatterådets bindende svar

I Skatterådets bindende svar af 28. marts 2017 bekræftes den momsmæssige behandling af fællesregistreringen, hvor det blev lagt til grund, at Spørgers hensigt ved overdragelsen af udviklingsprojekterne, ikke var at gennemføre en videre overdragelse af byggegrundene til 3. mand i form af et momsfrit salg af kapitalandele i projektudviklingsselskaberne.

For det første kan det bekræftes, at det ikke var Spørgeres hensigt ved overdragelsen af ejendomsudviklingsprojektet at gennemføre en videreoverdragelse af byggegrunde til 3. mand, i form af et momsfrit salg af kapitalandele. Dette fremgik allerede af Spørgeres anmodning om bindende svar i 2016, jævnfør ovenfor, ligesom at Spørger forsat har til hensigt at tilrettelægge salg af ejendomsprojekterne som momspligtige ejendomssalg.

Den konkrete situation er opstået dels som følge af de ændrede økonomiske forudsætninger for byggeriet [...], og markedsudviklingen i ejendomsmarkedet kombineret med den efterfølgende åbning for en betydelig transaktion til [...]. Det er særligt udviklingen i markedet, der har medført at selskab 1 og 4 bliver gennemført som et salg til en ekstern investor gennem et salg af kapitalandelene i selskabet.

Det er desuden væsentligt at understrege, at en afgørende præmis er ændret siden Skatterådets bindende svar. I Skatterådets bindende svar af 28. marts 2017 var det lagt til grund, at der blev overdraget (momspligtige) byggegrunde indenfor fællesregistreringen.

Dette er imidlertid ikke tilfældet, idet Spørger ved erhvervelsen af den samlede ejendomsudviklingsvirksomhed, som var påbegyndt i [...], således fortsatte således en naturlig og nødvendig videre udvikling af det samlede ejendomsudviklingsprojekt fra det stade "Byggeprojektet" blev overtaget i, gennem sin udviklingsstrategi og den successive overdragelse af de enkelte ejendomsudviklingsprojekter til projektudviklingsselskaberne.

Den videre udvikling af projektet, er dermed en direkte forsettelse af aktiviteten der blev erhvervet fra Sælger, hvor det skal påpeges af Landsskatteretten ved sin afgørelse af xx 2019 fastslog at overdragelsen af "Byggeprojektet" fra Sælger til Spørger skulle anses som en momsfrataget virksomhedsoverdragelse.

Som følge af denne naturlige og nødvendige videre udvikling af projektet, gælder Landsskatterettens momsretlige kvalifikation af transaktionen mellem Sælger til Spørger, ligeledes ved den videre opdeling af det samlede "Byggeprojekt" i de mindre ejendomsudviklingsprojekter og overdragelsen af disse.

Det bemærkes i den forbindelse, at der netop ved den videre opdeling af det samlede "Byggeprojekt" i mindre ejendomsudviklingsprojekter, bliver overdraget et samlet ejendomsudviklingsprojekt knyttet til det enkelte byggefelt, til hvert projektudviklingsselskab, jf. ovenfor.

Der skal ved vurderingen af, hvorvidt betingelserne for virksomhedsoverdragelse er opfyldt, ses på karakteren af den virksomhed der overdrages. I det foreliggende tilfælde af der tale om en virksomhedsoverdragelse af en ejendomsudviklingsvirksomhed (i forhold til aktiviteten på det specifikke byggefelt).

Den praksis der gælder for virksomhedsoverdragelse af igangværende udlejningsejendomme (herunder SKM 2019.211 SR og SKM 2019.212 SR) kan derfor ikke anvendes i en situation som den foreliggende. I de to bindende svar fastslår Skatterådet, at det bestemmende for hvorvidt der er tale om en virksomhedsoverdragelse af en igangværende udlejningsejendom, er hvorvidt overdragelsesaftalen er indgået efter at byggeriet, og den senere udlejning, er påbegyndt.

I de foreliggende tilfælde, hvor der overdrages et igangværende ejendomsudviklingsprojekt, bør det bestemmende for hvorvidt der er tale om en virksomhedsoverdragelse eller ej, være hvorvidt ejendomsudviklingsprojektet netop kan anses som en fungerende *ejendomsudviklingsvirksomhed* (i modsætning til en *ejendomsudlejningsvirksomhed*).

I den forbindelse bemærkes, at der naturligvis vil være andre tilfælde end det foreliggende, hvor der overdrages en færdig - og udlejet - ejendom, som f.eks. i SKM 2019.212 SR, men dette er ikke tilfældet i de foreliggende overdragelser.

At der i de foreliggende tilfælde overdrages en "ren" ejendomsudviklingsvirksomhed, ændrer imidlertid ikke på at den overdragne aktivitet har karakter af en virksomhed. Således blev den fulde projektautonomi, overdraget til projektudviklingsselskabet, det vil sige alle aktiver og passiver og allerede gennemførte udviklingsaktiviteter, til færdiggørelsen af projektet, hvilket i øvrigt er fuldt overensstemmende med Landsskatterettens præmisser i kendelsen om overdragelsen fra Sælger til Spørger fra 2019.

#### Tidligere praksis om overførsel af byggegrunde i indenfor en fællesregistrering

Skatterådet tog i SKM 2015.530 SR stilling til en overførsel af byggegrunde mellem selskaber indenfor en fællesregistrering.

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at Spørger kunne overdrage byggegrunde til datterselskaber uden at pålægge overdragelsessummen moms, selv om overdragelsen skete mellem selskaber omfattet af en momsmæssig fællesregistrering efter momslovens § 47, stk. 4.



I det pågældende bindende svar påtænkte Spørger at stifte en række udviklingsselskaber som 100 % ejede datterselskaber af Spørger med efterfølgende fællesregistrering af Spørger og de af Spørger ejede datterselskaber. Når fællesregistreringen var opnået, påtænkte Spørger herefter at overføre byggegrundene til udviklingsselskaberne ved apportindskud, med deraf følgende mulighed for efterfølgende momsfrit salg i form af salg af kapitalandele i netop udviklingsselskaberne. Skatterådet afviste transaktionen som misbrug af reglerne om fællesregistrering.

Skatterådet lagde således til grund, at Spørger alene havde tilrettelagt transaktionen ved først at overdrage byggegrundene fra Spørger til udviklingsselskaberne, efter at selskaberne var blevet stiftet med fællesregistrering. Der var ingen momenter i sagen der kunne begrunde, hvorfor man i den pågældende sag ikke blot stiftede selskaberne med apportindskud af byggegrundene, ud over ønsket om at opnå en momsfordel heraf.

Det var således helt åbenbart at Spørgers disposition alene var begrundet i dennes hensigt om at opnå en momsfordel ved den senere overdragelse af de momsfrie kapitalandele, ved at gennemføre overdragelsen af byggegrunde momsfrit til et selskab ved hjælp af en momsmæssig fællesregistrering.

Momspligten af byggegrundene ville i det konkrete tilfælde således helt blive elimineret, og det beskrevne set-up blev anset for at udgøre misbrug i momsmæssig henseende, og jeg er enig i Skatterådets afgørelse.

Jeg bemærker i den forbindelse, at Skatterådet i SKM 2015.530. SR tog stilling til en overdragelse af byggegrunde, der normalt ville blive anset som momspligtige transaktioner.

Dette er i modsætning til den foreliggende situation, hvor der i naturlig forlængelse af Spørger erhvervelse af virksomheden fra Sælger (gennem en momsfritaget virksomhedsoverdragelse), opdeler den samlede ejendomsudviklingsvirksomhed, og ved en momsfritaget virksomhedsoverdragelse videreoverdrager den til de enkelte ejendomsudviklingsvirksomheder, knyttet til hvert sit byggefelt.

#### EU domstolens praksis om misbrug

SKM 2015.530. SR er helt i tråd med EU-Domstolens praksis om misbrug, hvor der skal ske en berigtigelse af eventuelle fordele ved konstateringen heraf.

En berigtigelse sker ved, at de transaktioner, der indgår i et misbrug, omdefineres med henblik på at retablere den situation, der ville have foreligget, hvis de transaktioner, der udgør et misbrug, ikke var blevet foretaget. Denne berigtigelse kan foretages med tilbagevirkende kraft for hver enkelt af de transaktioner, for hvilke der er konstateret misbrug.

Såfremt skulle blive lagt til grund, at overdragelserne af ejendomsudviklingsprojekterne fra Spørger til projektudviklingsselskaberne ikke kan blive kvalificeret som momsfritagne virksomhedsoverdragelser, men momspligtige transaktioner, vil der skulle tages stilling til hvorvidt overdragelserne indenfor den momsmæssige fællesregistrering kan kvalificeres som misbrug.

To betingelser skal ifølge EU-Domstolen, se C-255/02, Halifax plx., præmis 74 og 75 m.fl., være opfyldt, førend der kan anses at foreligge et misbrug, der giver anledning til berigtigelse:

Der vil blive opnået en momsfordel, som det ville stride mod formålet med de relevante bestemmelser at tildele, selv om disse bestemmelser formelt er overholdt.

Det skal også fremgå af en samlet række objektive omstændigheder, at hovedformålet med de omhandlede transaktioner er opnåelsen af en momsfordel.

Jeg bemærker således, at den blotte omstændighed, at der opnås en momsfordel, ikke er tilstrækkeligt for at omkvalificere en transaktion, da dette forudsætter at opnåelsen af momsfordelen endvidere ville *stride mod formålet* med de relevante bestemmelser og at det skal have været *hovedformålet* med anvendelsen af bestemmelserne at opnå denne momsfordel.

Det forhold, at der opnås en momsfordel, er dermed ikke sig selv tilstrækkeligt til at kvalificere en transaktion som misbrug. Dette er selvsagt evident.

### *Momsfordel*

For det første er der ikke opnået en momsfordel ved overdragelsen af ejendomsudviklingsprojekterne til de fire projektudviklingsselskaber, allerede af den grund, at overdragelsen af "Byggeprojektet" fra Sælger blev kvalificeret som en momsfritaget virksomhedsoverdragelse.

Som der ovenfor har redegjort for, er der ligeledes tale om momsfritagne virksomhedsoverdragelser for Spørgers efterfølgende overdragelser af de enkelte ejendomsudviklingsprojekter, idet samtlige rettigheder og forpligtelser knyttet til det enkelte ejendomsudviklingsprojekt i det hele blev overført til projektudviklingsselskaberne.

### *Hovedformålet med transaktionen er ikke at opnå en momsfordel*

I den foreliggende situation var Spørgers formål med fællesregistreringen slet ikke at opnå en momsfordel.

Etableringen af fællesregistreringen havde (og har) til formål at sikre en administrativ forenkling af den momsmæssige håndtering af samtlige aktiviteter i fællesregistreringen, idet der herved alene skal afregnes moms over ét registreringsforhold.

Fællesregistreringen løste samtidig den særlige situation, at udlejning af de eksisterende bygninger på "arealet" og hertil knyttede indtægter og udgifter i det hele blev varetaget af Spørger. Ved håndteringen af momsafregningen via fællesregistreringens ene momsnummer opstår der således ikke tvivl om, hvilket selskab i fællesregistreringen der er momssubjekt for udlejningsaktiviteten, særligt henset til at de eksisterende bygninger indgik over flere fremtidige matrikelskel.

Endvidere bemærkes det, at formålet med etableringen af fællesregistreringen på intet tidspunkt var at opnå en momsfordel, hvilket understøttes af, at Spørger forventer, at salget af de faste ejendomme forsat vil blive gennemført som momspligtige salg af fast ejendom. I tilfælde af, at alle salg af Spørgers projekter blev gennemført som momspligtige salg af fast ejendom, ville der, uanset om der var etableret fællesregistrering eller ej, skulle have været afregnet det samme momstilsvare til Skattestyrelsen.

### *Hensigten*

Endeligt bemærkes det, at reglerne forudsætter at hensigten om misbrug var til stede på tidspunktet for gennemførelsen af selve transaktionen.

Efterfølgende ændringer i Spørgers oprindelige hensigt kan ikke føre til en momsmæssig omkvalificering af tidligere gennemførte transaktioner.

Spørgers hensigt, var ikke alene dokumenteret ved Spørgers indlevering af anmodning om bindende svar d. x 2016 (Skatterådets bindende svar af 28. marts 2017), men ligeledes ved Spørgers tilrettelæggelse og gennemførelse af alle øvrige salg af ejendomme ud af fællesregistreringen til 3. mand, idet disse som nævnt er gennemført eller er planlagt som momspligtige ejendomssalg.

Det følger endvidere af praksis, at hensigten om misbrug skal fremgå af en samlet række objektive omstændigheder.

Den blotte konstatering af, at Spørger rent faktisk gennemfører et eller flere af de efterfølgende salg på en anden måde end oprindeligt påtænkt, kan selvsagt ikke i sig selv alene føre til statuering af misbrug med den konsekvens, at der skal ske en momsmæssig omkvalificering af de oprindeligt gennemførte momsfrigitte overdragelser indenfor fællesregistreringen med tilbagevirkende kraft.

Jeg bemærker i den forbindelse, at Spørger ved stiftelsen af alle projektudviklingsselskaberne d. x 2016, umiddelbart efter erhvervelsen af "Byggeprojektet" fra Sælger, havde tilrettelagt sin koncernstruktur sådan at den understøttede salg af færdige (momspligtige) ejendomme, i hvert sit projektudviklingsselskab, og har gennemført langt den overvejende del af overdragelserne i overensstemmelse hermed.

Det var således først ved de efterfølgende ændrede forudsætninger, der ledte til salg af de 4 selskaber med nøglefærdige ejendomme, Spørger, som følge af forholdet natur foretog de selskabsretlige ændringer, i form af de nødvendige udskillelser af totalentreprisen i selvstændige enterpriseselskaber.

På denne baggrund er det Spørger s opfattelse, at spørgsmål 1 besvares med "Ja".

#### Spørgers repræsentants høringssvar af 25. september 2020

Skattestyrelsen indstiller i sit udkast til bindende svar, at det fremsatte spørgsmål besvares med nej.

Skattestyrelsen fremhæver i sin begrundelse for indstillingen, følgende momenter:

##### 1. Den oprindelige hensigt er ændret

Spørger fik i 2017 bekræftet i et bindende svar, at selskabet i forlængelse af erhvervelsen af det samlede projekt kunne etablere en momsmæssig fællesregistrering omfattende alle de projektudviklingsselskaber, der skulle udvikle de enkelte ejendomme, hvorved hele den samlede projektudvikling kunne ske indenfor én momsregistrering.

Som Skattestyrelsen korrekt bemærker, så bemærkede Skatterådet dengang, at det bindende svar bortfaldt, hvis kapitalandelene i et eller flere af de respektive datterselskaber sælges forinden levering af den faste ejendom til 3. mand.

Retsvirkning heraf er, at Spørger ikke kan henholde sig til det bindende svar fra 2017, hvilket selvsagt også er årsagen til, at der er indgivet en ny anmodning om bindende svar, som følge af de nye forhold.

##### 2. Skattestyrelsen ligger til grund, at der ikke sker en virksomhedsoverdragelse

Skattestyrelsen ligger til grund, at Spørger ændrer sin oprindelige hensigt om at gennemføre salget af ejendommene i de fire respektive udviklingsselskaber, som et momspligtigt salg af fast ejendom til 3 mand, til en overdragelse af kapitalandelene i de af anmodningen omfattede fire selskaber.

Skattestyrelsen fastslår herefter, at den ikke er enig i, at de overdragelser, der blev foretaget indenfor den momsmæssige fællesregistrering uanset hvad, ville være momsfrigitte virksomhedsoverdragelser. Dette uagtet, at Landsskatteretten har fastslået, at Spørgers erhvervelse af det samlede "byggeprojekt" forinden kunne anses for en momsfrigitte virksomhedsoverdragelse.

Ved Skattestyrelsens momsretlige kvalifikation af transaktionerne som momspligtige, ligger Skattestyrelsen først og fremmest til grund, at der ved overdragelserne ikke blev overdraget en samlet formuemasse til erhverver, sådan at erhverver kunne fortsætte med at drive denne formuemasse videre som en selvstændig økonomisk virksomhed.

Skattestyrelsen ligger således til grund, at det enkelte udviklingsprojekt ikke havde en sådan karakter, at det kunne anses som en selvstændig økonomisk virksomhed.

Jeg bemærker hertil, at hvert eneste udviklingsprojekt er blevet, eller er i gang med at blive, udviklet til en stor boligejendom. Skattestyrelsen er således næppe uenige i, at i det mindste på et eller andet tidspunkt efter overdragelsen, har den overtagne formuemasse udviklet sig i en grad, at projektet kan kvalificeres som en selvstændig økonomisk virksomhed.

Det centrale momsretlige spørgsmål er derfor ikke, om projektet udvikler sig til en selvstændig økonomisk virksomhed, men hvornår projektet kan anses for at være udviklet til en selvstændig økonomisk virksomhed.

Skattestyrelsen ligger i den forbindelse væsentlig vægt på, om erhverver indtræder i planer for byggeri, entrepriseaftaler og aftaler om udlejning af byggeriet.

Dette er også i vidt omfang tilfældet for de i sagen omtalte projekter.

Som allerede redegjort for, har Spørger således forud for overdragelserne, udført et massivt arbejde relateret til udviklingen af de enkelte projekter.

Dette arbejde omfatter alt fra etablering af plangrundlag for området, byggemodning af området, udmatrikulering, afholdelse af omkostninger til etablering af infrastruktur i form af veje, parkeringspladser, herunder parkeringskælder, el- og varmforsyning, affaldsindsamling, [...] og fælleshuse, design af de enkelte byggeprojekter, indgåelse af rammeaftaler med entreprenør om opførelse af ejendommene i hele projektet, rammeaftaler om levering af betonelementer og byggematerialer fra betonfabrikker mv., indgåelse af aftaler om byggestyring, arkitekt- og administrationsydelser samt finansiering af projektet.

Alt arbejde, som de enkelte projektudviklingsselskaber, uden undtagelse, træder ind i, når de konkrete projekter eksekveres. Der ligger således forud for overdragelsen en fuldstændigt færdig og veldefineret plan for gennemførelsen af projektet ligesom hovedvilkårene i alle aftaler, knyttet til udviklingen af projektet frem til ejendommen er opført, er forhandlet på plads inden overdragelsen.

Dette er ganske enkelt en nødvendighed for at kunne fastholde en så høj bygge-takt, som der er blevet i projektet. Der blev ved opstarten af projektet i x 2016 udarbejdet en hovedtidsplan brudt ned på uger, og denne plan er fulgt fuldstændigt. Der er således hver [...] opstartet et nyt stort ejendomsbyggeri på byggepladsen, siden Spørger gennem en periode på x år.

Ligges ovenstående omstændigheder til grund er der næppe nogen tvivl om, at der er tale om en virksomhedsoverdragelse i momsretlig henseende på tidspunktet for overdragelserne, idet de enkelte projekter på overdragelsestidspunktet netop indeholder alle de nødvendige elementer, som tilsammen udgør en helhed, der muliggør den fortsatte drift af projektet/virksomheden.

Det der imidlertid kan sløre billedet, er, at der er tale om koncernforbundne selskaber. Spørger overdrager således alle projekter til 100 % ejede datterselskaber efter en helt fast plan, hvor der er fuldstændig sikker kontrol med det erhvervende selskab. Derfor er der heller ikke udarbejdet overdragelsesaftale med præcise beskrivelse af, hvilke forpligtelser og rettigheder det erhvervende projektudviklingsselskab indtræder i, relateret til Spørger s forudgående udvikling af projektet.

Skattestyrelsen henviser således også i sin begrundelse til den optionsaftale, der er indgået mellem Spørger og projektudviklingsselskaberne. Der er imidlertid åbenbart, jf. ovenfor, at denne aftale imidlertid ikke udtrykker de samlede aktiviteter der er udført forud for overdragelsen og som bliver overført til projektudviklingsselskabet ved overdragelsen.

Skattestyrelsen synes desuden at ligge væsentlig vægt på, at de enkelte aftaler, f.eks. totalentrepriseaftalen for projektet, rent kontraktuelt først bliver indgået efter overdragelsen, men dette er alene et udtryk for, at Spørger ønsker at forankre totalentreprisen aftalen fra starten af i det selskab, der skal have leveret entreprisedydelsen.

3. Skattestyrelsen ligger til grund, at Spørger har misbrugt reglerne for momsmæssig fællesregistrering for at opnå en uberettiget fordel

Skattestyrelsen konstaterer indledningsvist, at EU-Domstolen har fastslået, at fællesskabsretten ikke kan gøres gældende af borgerne med henblik på svig og misbrug, herunder transaktioner, som ikke har fundet sted som led i almindelige kommercielle transaktioner, men alene har haft til formål retsstridigt at opnå fordele hjemlet i fællesskabsretten.

Reglerne indebærer et forbud mod rent kunstige arrangementer, der ikke bygger på nogen økonomisk realitet, og som blot foretages med henblik på opnåelse af en afgiftsmæssig fordel. Det er således arrangementet i sin helhed, som der på baggrund af samtlige omstændigheder skal foretages en vurdering af i forbindelse med en stillingtagen til, om der er tale om misbrug af EU-retten.

Alt dette er Spørger naturligvis enig i.

Skattestyrelsen finder, at Spørgers indretning af selskabets forhold er i modstrid med formålet for adgang til fællesregistrering for så vidt angår de situationer, hvor Spørger efterfølgende sælger kapitalandele i datterselskaberne momsfrit, og at dette skal anses for misbrug af reglerne for fællesregistrering.

Skattestyrelsen finder således ikke, at der er nogen væsentlig forretningsmæssig begrundelse for, at overdragelsen af byggegrundene først sker efter stiftelsen af datterselskaberne og efter, at disse er omfattet af en momsmæssig fællesregistrering.

Hertil bemærkes, at Spørger ikke kunne overdrage de enkelte udviklingsprojekter inkl. den dertil hørende byggegrund på tidspunktet, hvor selskaberne blev stiftet og fællesregistreringen blev etableret.

Der var således ikke på dette tidspunkt sket en udmatrikulering af de enkelte byggegrunde, idet der forestod et meget betydeligt og langvarigt arbejdet med at ændre, sammenlægge og opdele de matrikler, ejendommen ved erhvervelsen bestod af, til de byggegrunde der over tid er blevet udmatrikuleret. F.eks. gjorde den omstændighed, at der stod bygninger over de eksisterende matrikelskel, at der ikke kunne ske en opdeling i de ønskede matrikler, før bygningen var nedrevet.

Blot for Skattestyrelsens forståelses skyld, er der således stadig på nuværende tidspunkt - x år inde i projektet - byggefelter, der ikke er blevet udmatrikuleret.

Der er således en overordentlig saglig og væsentlig forretningsmæssig begrundelse for, at overdragelserne af byggegrundene først er sket efter stiftelsen af datterselskaber og efter, at disse er omfattet af en momsmæssig fællesregistrering.

Spørges forhold og dispositioner i forbindelse med stiftelsen af selskaberne kan således ikke sammenlignes med de omstændigheder, der lå til grund for Skatterådets afgørelse i SKM2015. 530. SR.

Hvis Skattestyrelsen skulle ønske det, kan der fremsendes en oversigt over de tidspunkter, de enkelte byggegrunde er blevet endeligt matrikuleret i Kort- og matrikelstyrelsen.

*Spørgers repræsentants bemærkning af 29. oktober 2020*

**BEMÆRKNINGER TIL SKATTESTYRELSENS NYE UDKAST TIL SAGSFREMSTILLING**

Jeg har modtaget fremsendte sagsfremstilling af 9. oktober 2020, og skal hermed på vegne af min klient Spørger, fremkomme med bemærkninger hertil.

Skattestyrelsen indstiller i sit udkast til bindende svar, at Skatterådet skal afvise at give et bindende svar i sagen.

Skattestyrelsen anfører i sin begrundelse for indstillingen, at spørgsmålet er af en sådan karakter, at det ikke kan besvares med fornøden sikkerhed, eller andre hensyn taler afgørende imod en besvarelse.

Skattestyrelsen synes at ligge til grund, at de faktuelle forhold ikke er tilstrækkeligt oplyst, og forudsætter således, at besvarelsen må fordre, at der mere præcist kan beskrivelse, hvad Spørger på det aktuelle tidspunkt har overdraget til de 4 udviklingsselskaber.

Skattestyrelsen anfører således, at med baggrund i den vurdering af de samlede oplysninger, som er forelagt Skattestyrelsen på nuværende tidspunkt, finder Skattestyrelsen, at der hersker en sådan usikkerhed med hensyn til det faktiske grundlag for besvarelsen af spørgsmålet, at en besvarelse skal afvises, idet spørgsmålet ikke kan besvares med den fornødne sikkerhed.

## 1 Sammenhængende redegørelse for de faktiske forhold

Jeg skal derfor, i det følgende, præcisere og uddybe de faktiske forhold vedr. Spørgers dispositioner omkring projektudviklingen af "Byggeprojektet" generelt og konkret for de 4 projekter der er omfattet af den foreliggende anmodning om bindende svar.

Jeg skal i sammenhæng hermed henvise til min anmodning om bindende svar, og mine efterfølgende fremsendte bemærkninger til Skattestyrelsen, da en væsentlig del af de oplysninger allerede tidligere er oplyst.

Jeg bemærker imidlertid at, som følge af "Byggeprojektets" kompleksitet sammenholdt med de flere på hinanden supplerende spørgsmål og svar, mellem Skattestyrelsen og undertegnede, om de faktiske omstændigheder relateret til projektet, det ikke kan udelukkes, at der på nuværende tidspunkt, ikke fremstår et samlet og klart billede heraf.

Jeg har derfor i det følgende udarbejdet en sammenhængende redegørelse for projektudvikling af "Byggeprojektet" og de enkelte delprojekter.

### 1.1 Generelt om projektudvikling af "arealet"

Som tidligere anført er Spørger s ejendomsudviklingsprojekt på "arealet" af en ganske enestående karakter, henset til områdets størrelse og projektets kompleksitet, men ligeledes i forhold til hvordan Spørger har fokuseret sine udviklingsressourcerne til gode for det samlede projekt og dermed også alle de enkelte ejendomsudviklingsprojekter.

Som følge af Spørgers tilgang til projektudviklingen af "Byggeprojektet", er det i realiteten umuligt at betragte hvert enkelt projektudviklingsselskab og projektet heri, som et separat og isoleret ejendomsudviklingsprojekt, først og fremmest som følge af Spørger og koncernens ganske enestående og omfattende forberedende arbejder, der ligger forud for det tidspunkt de enkelte udviklingsprojekter blev overdraget til deres respektive projektudviklingsselskab.

Spørger erhverver "Byggeprojektet" ved en moms fritaget virksomhedsoverdragelse i x 2016.

Spørgers grundlæggende tilgang til udviklingen af det samlede projekt har fra første dag været - og er - ekstrem struktur i eksekveringen af både det samlede projekt og særligt i forhold til hvert enkelt

ejendomsudviklingsudviklingsprojekt, idet et projekt af denne skala giver nogle enestående muligheder for at opnå stordriftsfordele.

Spørger har derfor fra første dag arbejdet ud fra et samlet projektperspektiv, med henblik på at eksekveringen af de enkelte byggerier skulle håndteres ud fra en konceptuel tilgang.

Dette har vist sig at være en meget succesfuld måde at udvikle "Byggeprojektet" på.

Umiddelbart i forlængelse af erhvervelsen af "Byggeprojektet" i x 2016 etableredes en central projektor-organisation (styregruppe) bestående af Spørger, og herunder "Selskab 500 A/S" og "Selskab 200 A/S", med det kerneformål i videst muligt omfang, at tilrettelægge udviklingen af projekt til at alt erfaring og viden skulle koncentreres til at tjene det samlede projekts interesser - dvs. alle xx byggeprojekter. Styregruppen har gennem hele projekt holdt møde hver 2-3 uge og diskuteret fremdrift, problemstillinger m.v.

Dette kerneformål har været det bærende fra først dag.

#### 1.1.1 Hovedfinansieringsaftale med [...]

Spørger indgik således samtidigt med erhvervelsen af "Byggeprojektet", i x 2016, en hovedfinansieringsaftale med [...] på ca. xxx. kr., til såvel køb af "arealet" og finansiering af alle de projekter på "Byggeprojektet", som [...] ikke selv erhvervede. Forudsætningen for denne finansieringsaftale var, at Spørger bevarede fuld kontrol over de finansierede projekter frem til projektudviklingen var tilendebragt.

Konsekvensen var dermed, at de enkelte ejendomme, der blev og bliver udviklet på "arealet", var givet en samlet færdig finansieringsløsning fra første dag.

Hovedfinansieringsaftalen blev efterfølgende udvidet til kr. xxy. kr. Aftalerne kan udleveres hvis de har interesse.

Jeg bemærker, at finansiering normalt noget der sker i forbindelse med opstarten af et konkret ejendomsudviklingsprojekt.

#### 1.1.2 Centraliseret administration og projektudvikling

Ligeledes blev alle de for "Byggeprojektet" kritisk vigtige funktioner samlet i to selskaber fra starten af projektet.

Administrationen og projektudvikling af alle projekterne varetages af "Selskab 500 A/S", datterselskab af "Selskab 1000 A/S".

#### Markedsføring

Spørger har ligeledes foretaget en række markedsføringstiltag af "arealet" generelt og også af de konkrete ejendomsprojekter. Hjemmesider for det enkelte projekter er betalt af projektselskaberne.

Sådanne markedsføringsomkostninger ville ligeledes normalt være afholdt i det konkrete projekt.

#### Entrepriseforsikring, projektansvarsforsikring og byggeskadeforsikring

Der blev endvidere i forlængelse af erhvervelsen af "Byggeprojektet", forhandlet en generel forsikringsaftale for alle de kommende ejendomsudviklingsprojekter, der dækkede entrepriseforsikring og projektansvarsforsikring for hovedentreprenørselskabet, med en fikseret prisstruktur. Efterfølgende blev der i august 2017 ligeledes indgået en rammeaftale for byggeskadeforsikringer for alle byggeprojekter.

Aftalen er vedlagt som bilag 1.

Sådanne aftaleforhold indgås i normale ejendomsudviklingsprojekter umiddelbart inden et ejendomsudviklingsprojekt skal igangsættes. Forsikringsaftalen er således også indgået under den betingelse, at der ved eksekveringen af byggeprojekterne i alt væsentlig blev benyttet samme håndværkerteams og rådgivere i projektet.

#### Hovedaftale om elpris og tilslutning

Endeligt blev der i \*x 2018 indgået en storkundeaftale vedr. indkøb af el samt en hovedaftale med netforsyningselskabet angående tilslutning af el, hvilket har reduceret det enkelt projektudviklingsselskabs tilslutningsomkostninger.

En af aftalerne er vedlagt som bilag 2.

#### 1.1.3 Centraliseret byggeledelse og projektering

Byggeledelsen og projekteringen af hele projektet og alle de enkelte ejendomsudviklingsprojekter varetages af "Selskab 200 A/S", jf. nærmere nedenfor.

Ejerkredsen bag "Selskab 200 A/S" er medejer af 1/3 af Spørger.

#### 1.1.4 Målrettet arbejde med lokalplanen

Det har fra erhvervelsen af projektet, været af central betydning for udviklingen af det samlede projekt, og dermed også de enkelte delprojekter, at få tilpasset den for området gældende lokalplan.

Den hidtil gældende lokalplan for området[...] var således ikke velegnet til Spørgers ønsker til den videre udvikling af området, idet lokalplanen blandt andet definerede parkeringshuse på terræn i stedet for underjordiske P-anlæg. Ændringen havde således stor betydning for områdets anvendelse og helhedsudtryk.

Tillægget fik direkte betydning for de xx byggefelter der ligger i [...] af "arealet".

Samtidigt med den nye lokalplan blev der udarbejdet en designmanual, der indeholder de gennemgående designvalg for bygningerne i hele området.

Designmanualen er vedlagt som bilag 3.

Spørger har således over en længere periode arbejdet med disse ændringer, med en meget positiv effekt for hvordan "området" opleves, hvilket selvsagt har en positiv effekt for alle de enkelte ejendomsudviklingsprojekter.

#### 1.1.5 Byggemodning og infrastruktur

Ligeledes blev der etableret et infrastrukturselskab for hele projektet, "Byggemodning" A/S.

Selskabet varetager på tværs af alle de enkelte ejendomsudviklingsprojekter alt byggemodning af området og sideordnet hermed etablering af infrastruktur.

Byggemodningen indebærer indhentning af nedrivningstilladelser, miljøprøver, rydning af gamle bygninger og oprydning af forurening. Den overordnede styring varetages af "Selskab 200 A/S".

Selskabet etablerer dertil hele områdets infrastruktur, herunder de enkelte ejendommers forsyning af vand, varme, spildevand, el, sprinklersystem, internet og etablering af affaldssug for alle bygningerne. Ligeledes har selskabet foretaget skybrudssikring for området.



Derudover etablerer selskabet alle vejanlæg og de hertil følgende trafikanalyser for alle projekterne, samt belysning.

Endeligt opfører selskabet et fælleshus, [...] og varetager etableringen af fælles grundejerforening for området.

Sådanne ydelser ville normalt blive varetaget i selve det konkrete byggeprojekt, men er i det foreliggende tilfælde udskilt.

Konsekvensen af Spørgers helhedstilgang i projektet er, at det konkrete byggeprojekt umiddelbart kan kobles på infrastrukturen, når opførelsen af bygningen påbegyndes.

#### 1.1.6 Udmatrikulering og senere byggetilladelser til de enkelte byggefelter

"Selskab 200 A/S" har varetaget udmatrikulering af området og de enkelte byggefelter, i takt med, at de gamle bygninger [...] er blevet revet ned, og de nødvendige volumenstudier er gennemført, for at sikre at ejendommene blev placeret korrekt på den enkelte matrikel. Dette arbejde er gennemført i et fast samarbejde med [...].

"Selskab 200 A/S" har ligeledes indhentet byggetilladelser for alle projekter, i et tæt samarbejde med den til det pågældende projekt valgte arkitekt og et fast sagsbehandlerteam i [...].

#### 1.1.7 Struktureret tilgang til alle fagentreprenører, materialeleverandører og rådgivere fra starten af projektet

Som følge af den målrettede strukturelle tilgang til projektudvikling af "Byggeprojektet" blev det besluttet, at alle ejendomme skulle leveres i totalentreprise af et datterselskab. Dette er gennemført for alle byggeprojekterne på "arealet", bortset fra ét enkelt byggefelt.

Totalentrepriseselskabet leverer entreprisen ved hjælp af en række eksterne fagentreprenører mv., hvor byggeledelsen og projekteringen varetages af "Selskab 200 A/S".

#### Betonelementer

Inden det første byggeprojekt blev startet i 2016, indgik Spørger en rammeaftale med betonelementleverandør, [...], om levering af byggelementer til alle byggerierne på "Byggeprojektet" hvorefter Spørger forpligter sig til at aftage [...], til alle de kommende byggeprojekter. Rammeaftalen indeholder fikserede enhedspriser mv.

Rammeaftalen har været afgørende for, at eksekveringen af "Byggeprojektet" har kunne gennemføres efter tidsplanen, idet det i perioder har været vanskeligt for byggeriet at få leveret betonelementer.

Rammeaftale og tillæg hertil er vedlagt i bilag 4 og 4a.

En sådan aftale ville også altid være varetaget i selve det konkrete byggeprojekt.

#### Byggeteams

Der blev ligeledes besluttet, at der skulle tilknyttes faste eksterne rådgivere, entreprenører og leverandører til udviklingen af "Byggeprojektet", og at disse gerne skulle være gennemgående i alle de konkrete byggeprojekter over hele projektudviklingsperioden, med henblik på at opnå stordriftsfordelene herfra i form af, at få forud fastsatte rammeaftaler med faste enhedspriser og vilkår indenfor de forskellige områder samt effektivisere byggeprocessen gennem et veletableret samarbejde mellem de forskellige

deltagende faggrupper samt sikre et indgående kendskab til de byggetekniske valg der er gennemgående for projektet, jf. nærmere nedenfor.

En sådan synergiskabelse betingede etablering af to byggeteams i 2016 bestående af to faste hold af alle de for byggeriet nødvendige rådgivere, entreprenører og leverandører. Der blev senere etableret et tredje byggeteam.

Hovedtidsplanen i bilag 5, indeholder markering, der viser de enkelte byggeteams fremadskridende eksekvering af de enkelte ejendomsudviklingsprojekter.

Allerede inden byggeriet af det første ejendomsudviklingsprojekt på "arealet" blev iværksat inviterede [...] og "Selskab 200 A/S" derfor ca. X fagentreprenører og leverandører til møde, med henblik på at udvælge de virksomheder der skulle indgå i de to byggeteams, som herefter blev etableret.

De virksomheder der indgik i de to, senere tre byggeteams, har i overensstemmelse med planen, i stort omfang deltaget i udvikling af de enkelte ejendomsudviklingsprojekter gennem hele projektets levetid. Der er således kun skiftet ud blandt de leverandører, der har været tilknyttet et team, hvis de ikke har levet op til aftaler mv.

Hvert byggeteam har kontinuerligt været beskæftiget fra et ejendomsprojekt til det næste, osv. og der er således en stor del af eksterne håndværkere og rådgivere der har været fast beskæftiget på "arealet" siden x 2016.

Den ovenfor nævnte gennemgående "besætning" af de tre byggeteams fremgår af oversigterne i bilag 2a, 2b, 3a, 3b, 4a og 4b.

I bilag 6a og 6b ses sammensætningen af byggeteam 1 for fire af hinanden følgende ejendomsudviklingsprojekter, hvor det ses, at byggeteam 1 blandt andet har gennemført byggerierne på byggefeltene [...].

I bilag 7a og 7b ses samme for byggeteam 2, hvor det ses at byggeteam 2 blandt andet har gennemført byggerierne på byggefeltene [...]

I bilag 8a og 8b ses det at byggeteam 3 har gennemført byggerierne på byggefel-terne [...].

#### 1.1.8 Effekter af organiseringen i byggeteams

Organiseringsformen giver betydelige fordele i forhold til håndteringen af de enkelte byggeprojekter, idet de fikserede priser og vilkår for alle indkøbte ydelser fra de deltagende virksomheder, sikrer en hurtig og transparent prisfastsættelse af de enkelte byggeydelser.

For alle fagentreprenørerne i byggeteamet sker prisdannelsen af de leverede byggeydelser på forhånd kendte vilkår samt i alt væsentlighed efter faste enhedsbaserede priser.

Arkitekt og ingeniør indgår også i byggeteamet og leverer fuldstændigt veldefinerede opgaver i projektet, f.eks. udarbejdelse af volumenstudier, lejlighedsplaner, tekniske tegninger og har fast arbejdsplads på "Selskab 200 A/S" kontor. Det bemærkes, at ca. 70 % af det opførte byggeri er tegnet af samme to arkitekter (hvor det bemærkes, at de to arkitekter i perioden har været ansat på forskellige tegnestuer).

Øvrige rådgivere er også faste i teamet, og leverer efter fikserende timetakster og aftaler fuldstændigt veldefinerede opgaver i projekteringsfasen, f.eks. input til energi, lydstudier, dagslys, indeklimate mv. Som eksempel på en rammeaftale er vedlagt bilag 9.

Højeffektiv afvikling af projekterne

Dertil er konsekvensen af, at alle faggrupperne i hvert byggeteam kender hinanden godt, hvilket giver et langt bedre samarbejde om byggeprocessen end i normale projekter. Det har den store fordel at byggeprocessen bliver gennemført langt mere smidig.

I forhold til selve det tekniske design af bygningerne opereres med faste standarder i en lang række forhold på tværs af alle projekter, f.eks. materialevalg, målsætning af ydre proportioner på bygninger og bygningens indre proportioner og mange flere andre.

Dette har også medført betydelige prisreduktioner fra de enkelte deltagende virksomheder, idet alle processer omkring byggeprojektet, kører ekstremt strømlinet og effektivt, som følge af organiseringen.

Færre mangler og ingen forsinkelser

Endeligt har det faste samarbejde mellem de enkelte faggrupper og klare kendskab til de fælles standarder for byggeriet, medført en ekstrem lav mangelprocent og ingen forsinkelser i de færdige byggerier, i sammenligning med tilsvarende projekter, hvor der alene er opført et enkelt byggeri.

#### 1.1.9 Tilrettelæggelsen og eksekveringen af de enkelte projekter

Ved erhvervelsen af "Byggeprojektet", blev der til brug for eksekveringen besluttet en hovedtidsplan, jf. bilag 5, for gennemførelsen af det enkelte ejendomsudviklingsprojekt. Det bemærkes hertil, at hovedtidsplanen stadig følges på ugeniveau.

Ligeledes blev der udarbejdet en fast projekteringsplan for gennemførelsen af byggeprocessen i det enkelte ejendomsudviklingsprojekt.

Projekteringsplanen blev over de første projekter forbedret med de erfaringer de to byggeteams og "Selskab 200 A/S" opsamlede under projekterings- og byggefasen for de konkrete projekter.

Når det konkrete projekt påbegyndes, fastlægger projekteringsplanen dermed fuldstændigt præcist forløbet for eksekveringen af byggeprojektet, og idet byggeriet er organiseret i faste byggeteams, er det dermed også kendt, hvem der leverer alle de for projektet nødvendige arbejder, lang tid inden byggeprojektet igangsættes.

Det skal præciseres, at byggeaktiviteten normalt først påbegyndes, når ejendoms-udviklingsprojektet overdrages fra Spørger til projektudviklingsselskabet.

Den aktivitet der definerer udviklingsprojektet på tidspunktet for overdragelsen af udviklingsprojektet til projektudviklingsselskabet, består således af den substantielle immaterielle struktur og knowhow der er opbygget forud for overdragelsen, og som følge heraf, er der lang tid forinden overdragelsen fikseret alle bestemmende kontraktuelle og økonomiske vilkår for projektets videre eksekvering.

Ligeledes overdrages alle eksterne byggeforhold, der er en forudsætning for projektet i form af infrastrukturen mv., jf. pkt. 1.1.5.

Det er således alene detailldesign af det konkrete byggeri og selve byggefasen der gennemføres efter overdragelsen.

#### 1.2 Overdragelserne vedr. projektselskab 1, 2, 3 og 4

Som tidligere redegjort, overdrages de fire selskaber til salg af aktierne til eksterne købere.

Salget af selskab 2 og 3 gennemføres til [...], hvor det er køber der ønsker at erhverve selskaberne.

Salget af selskab 1 og 4 gennemføres til [...], og ligeledes ønskede køber at erhverve selskaberne.

I alle fire tilfælde udskilles totalentrepriseraftalen til et separat enterpriseselskab, af hensyn til at adskille enterpriserisikoen fra ejendomsselskaberne.

På tidspunktet for overdragelsen af de fire projekter, var der ikke foretaget arbejder knyttet til selve opførelsen af bygningen på byggefeltet. Ved overdragelsen blev, ovenfor nævnt, således overdraget et ejendomsudviklingsprojekt bestående af de aktiviteter der er beskrevet i pkt. 1.1.9.

## 2 Dokumentation og faktum

Skattestyrelsen indstiller, at anmodningen om det bindende svar afvises, idet Skattestyrelsen ikke finder, at der hersker en tilstrækkelig sikkerhed for hvad der faktisk er overdraget.

Det er min opfattelse, at ovenstående redegørelse kan lægges til grund som faktum i sagen, henset til de faktuelle forhold omkring Spørgers tilrettelæggelse af projektet sammenholdt med hvordan de enkelte byggeprojekter med ekstremt korte intervaller, seriel er eksekveret af faste byggeteams af rådgivere, entreprenører og leverandører.

Jeg er derfor også af den opfattelse, at det kan ligges til grund, at der forinden overdragelsen er opbygget den beskrevne substantielle immaterielle struktur, hvorved alle bestemmende vilkår for projektet har været fastlagt lang tid inden overdragelsen.

Det bemærkes endvidere, at en lang række af vilkår og priser med delentreprenørerne og rådgiverne i de tre byggeteams ikke er nedskrevet. Aftalerne er imidlertid udmøntet i de afregninger de enkelte virksomheder leverer til totalentreprenøren.

Dette skyldes parternes langvarige samarbejde med "Selskab 200 A/S", der har ansvaret for projekteringen og byggestyringen, og hvorfor begge parter kender aftalerne.

Det samme gælder for en lang række af de "spilleregler" som styrer samarbejdet i byggeteamet og overfor "Selskab 200 A/S". En række tekniske "tommelfingerregler" for byggeriet af bygningerne på "arealet" er heller ikke nedskrevet, idet de er fuldstændigt kendte af alle relevante personer i de tre byggeteams.

Det er derfor heller ikke i alle henseende umiddelbart til at fremlægge en kontrakt eller aftale der regulerer alle forhold mellem de eksterne leverandører og den centrale projektorganisation.

Det er endog i højere grad tilfældet for så vidt angår de koncerninterne relationer mellem Spørger og datterselskaberne.

Som det forhåbentligt tydeligt fremgår ovenfor, så udtrykker optionsaftalen mellem Spørger og datterselskaberne således heller ikke fuldstændigt fyldestgørende den massive projektudvikling der er gennemført forud for overdragelsen af et ejendomsudviklingsprojekt til et projektudviklingsselskab, og som overdrages ved projektoverdragelsen til projektudviklingsselskabet.

Dette bør, efter min opfattelse, imidlertid ikke tillægges afgørende vægt, at der ikke er fuldstændig skriftlighed om de foretagne dispositioner, idet det skatteretlige realitetsprincip foreskriver, at den faktiske realitet skal være bestemmende for den skatteretlige kvalifikation af en given disposition.

Skattestyrelsen indstilling om at afvise min klients anmodning om bindende svar er således uberettiget.

## 3 Betingelserne for en momsfristaget virksomhedsoverdragelse

Henset til ovenstående redegørelse, skal jeg afslutningsvis anmode Skattestyrelsen foretage en revurdering af, hvorvidt overdragelserne af udviklingsprojekterne fra Spørger til projektudviklingsselskaberne kan anses som momsfritage virksomhedsoverdragelser.

Den grundlæggende betingelse for, at en transaktion skal behandles som en momsfrataget virksomheds-overdragelse er, at transaktionen kan anses som en overdragelse af en samlet formuemasse, hvor det bestemmende kriterie er, om der ved transaktionen er overdraget så mange aktiver, at den samlede aktivmassen kan anses som en økonomisk enhed, der kan drives selvstændigt. Med andre ord forudsætter en momsfrataget virksomhedsoverdragelse, at den overdragne enhed er "levedygtig".

Dette skal selvsagt vurderes i forhold til hver enkelt konkrete transaktion.

I den forbindelse skal jeg (igen) indledningsvis påpege, at Landsskatteretten lagde til grund, at overdragelsen af "Byggeprojektet" fra Sælger til Spørger (på dette stadie) skulle kvalificeres som en momsfrataget virksomhedsoverdragelse.

Jeg er klar over, at der er forskel på vurderingen af en overdragelse et samlet stort projekt som nævnt, og så overdragelser herfra til et delprojekt, men dertil bemærkes at Spørger helt metodisk siden erhvervelsen af projektet, jo netop har arbejdet på at sikre at hvert enkelt ejendomsudviklingsprojekterne netop har fået de bedste levebetingelser ved overdragelsen af projektet til projektudviklingsselskabet, herunder også ved de ændringer af lokalplanen, der blev gennemført, som jo netop havde direkte konsekvens for en række af de enkelte ejendomsudviklingsprojekter, herunder projekterne i projektselskab 1, 2, 3 og 4.

Den projektudvikling som organisationen har gennemført forud for overdragelsen, skønnes at ville have taget mindst 1år, hvis der sammenlignes over til en situation hvor der købes én bebygget byggegrund, og foretage tilsvarende projektudviklingstiltag. Ligeledes vurderer Spørger, at det ikke havde været urealistisk at udviklingen af det samlede ville have taget x år mere, såfremt afviklingen af projektet var blevet gennemført "traditionelt", hvor den samlede projektudvikling gennemføres fra projekt til projekt.

Effekten af Spørgers håndtering af hele udviklingsprojektet, er at der er gennemført en meget effekt og koncentreret udvikling af substantielle dele af de enkelte ejendomsudviklingsprojekters projektudvikling i det udviklingsarbejde der har været fælles for alle projekterne, og for de 4 projekter, lang tid før det tidspunkt ejendomsudviklingsprojekterne blev overdraget fra Spørger til de 4 projektudviklings-selskaber.

Det er således Spørger s opfattelse, at det meget betydelig udviklingsarbejde, og i forhold til andre ejendomsudviklingsprojekter, helt unikke fokus på, i alle henseender. at etablere forudbestemte rammevilkår for projektets videre udvikling forud for overdragelserne, skal tillægges en udslagsgivende betydning ved den momsretlige kvalifikation af transaktionen, idet det er åbenbart at projektet netop i allerhøjeste grad havde den forudsatte levedygtighed forud for overdragelsen.

*Spørgers repræsentants høringsbemærkninger af 18. maj 2021*

Jeg (Spørgers repræsentant) skal hermed fremkomme med mine kommentarer til Skattestyrelsens fremsendte forslag til bindende svar i sag J. nr.: 20-0689730.

Skattestyrelsen fastholder en indstilling om, at der svares "Nej" til spørgsmålet i det bindende svar, i modsætning til min opfattelse.

#### Mine kommentarer

Jeg bemærker, at jeg alene i det følgende kommenterer Skattestyrelsens indstilling i relation til Skattestyrelsens tilsidesættelse af selskabets fællesregistrering som følge af misbrug.

## Skattestyrelsens synspunkter om misbrug

Skattestyrelsen redegør for EU-Domstolens generelle praksis, at fællesskabsretten ikke kan gøres gældende af borgerne med henblik på svig eller misbrug, hvorfor fællesskabsretten ikke kan udvides til at dække retsstridige transaktioner, dvs. transaktioner som ikke har fundet sted som led i almindelige kommercielle transaktioner, som, alene har haft til formål retsstridigt at opnå fordele hjemlet i Fællesskabsretten. Derfor medfører princippet om forbud mod misbrug af rettigheder, et forbud mod rent kunstige arrangementer, der ikke bygger på nogen økonomisk realitet, og som blot er foretaget med henblik på opnåelse af en afgiftsmæssig fordel.

Jeg er naturligvis helt enig med EU-Domstolen i disse betragtninger og reglerne udgør et vigtigt værn mod misbrug.

Skattestyrelsen anfører imidlertid på side 55 ff., at misbrugsreglerne skal udstrækkes til også at omfatte transaktioner indenfor en fællesregistrering, uagtet at en fællesregistrering momsretligt skal ses som ét momssubjekt. (Skattestyrelsens første synspunkt).

Derudover fastslår Skattestyrelsen, at en fællesregistrering sker på grundlag af en tilladelse fra Skattestyrelsen, hvorfor en skatteyder ikke har et retskrav på at blive fællesregistreret, når fællesregistreringen indgår som en central del af et arrangement der udgør misbrug. (Skattestyrelsens andet synspunkt).

På grundlag af det konkrete omstændigheder omkring transaktionerne, fastslår Skattestyrelsen at der i nærværende sag forelå en misbrugssituation, idet overdragelserne blev gennemført efter at fællesregistreringen blev etableret, idet Skattestyrelsen ikke finder, at der var nogen væsentlig forretningsmæssig begrundelse herfor.

Skattestyrelsen lægger i den forbindelse ikke vægt på Spørgers hensigt på tidspunktet for etableringen af fællesregistreringen eller at fællesregistreringen løste nogle komplicerede momsmæssige forhold indenfor koncernen.

Skattestyrelsen fastslår således at hovedformålet med fællesregistreringen var at opnå en afgiftsfordel, hvilket er tilstrækkeligt for at tilsidesætte transaktionen som misbrug.

Skattestyrelsen nævner afslutningsvist SKM2021. 205. ØLR, og fastslår, at sagen er indbragt for Højesteret.

### *SKM2021. 205. ØLR*

Det bemærkes indledningsvist, at Østre Landsrets dom, behandler en afgørelse fra Landsskatteretten fra 23. oktober 2018, der aldrig er blevet offentliggjort.

Sagen omhandlede spørgsmålet, om hvorvidt en fællesregistrering kunne ophæves bagud eller fremadrettet, som følge af misbrug.

Dommen fra Østre Landsret indeholder væsentlige fortolkningsbidrag for nærværende sag, og tager direkte stilling til Skattestyrelsens andet synspunkt. Ligeledes indeholder sagen væsentlige fortolkningsbidrag til Skattestyrelsens første synspunkt.

I den pågældende sag havde en koncern fællesregistreret to selskaber, med de momsretlige konsekvenser der følger heraf, nemlig at der ikke skulle betales moms af den handel der var mellem selskaberne, at fradragsretten skulle opgøres under ét for selskaberne og at selskaberne hæftede solidarisk for betaling af moms.

Det fremgik at sagen, at fællesregistreringen medførte en momsfordel for koncernen, da der derved blev optimeret et momsfradrag i forbindelse med køb af et nyt IT-system.

#### *Dommens bidrag til Skattestyrelsens første synspunkt*

Som ovenfor nævnt, anfører Skattestyrelsen, at misbrugsreglerne skal udstrækkes til også at opfatte transaktioner indenfor en fællesregistrering.

Jeg bemærker hertil, at fællesregistreringen som en juridisk struktur, alene tjener det formål at fusionere flere nært forbundne afgiftspligtige personer til én enkelt momspligtig person.

Dette er således også eksplicit udtalt af EU-kommissionen, og refereret i Østre Landsrets dom.

EU-Kommissionen har fastslået, at en "momsgruppe kan beskrives som en "fiktiv" enhed skabt til momsformål, hvor den økonomiske substans går forud for juridisk form. En momsgruppe er en særlig form for afgiftspligtig person, der kun eksisterer til momsformål."

Generaladvokaten har ligeledes i C-108/14 og C-109/14 udtalt i præmis 49, at interne transaktioner i en momsgruppe, dvs. transaktioner der udføres mod vederlag mellem de enheder, som gruppen består af, i princippet ikke eksisterer i en moms-sammenhæng.

Derudover fremgår det af EU-domstolens afgørelse, C-162/07, præmis 19, at de enkelte selskaber afgiver deres selvstændige juridiske identitet som afgiftssubjekt til fordel for at blive en del af fællesregistreringen, som udgør en særlig form for afgiftspligtig person.

På grundlag af ovenstående er det min opfattelse, at der ikke er belæg for Skattestyrelsens første synspunkt, hvorfor det må afvises at et misbrugssynspunkt kan gøres gældende overfor de transaktioner der er sket indenfor fællesregistreringen, allerede af den grund, at transaktionerne indenfor fællesregistreringen slet ikke eksisterer i momsmæssig sammenhæng.

#### *Dommens bidrag til Skattestyrelsens andet synspunkt*

Som ovenfor nævnt, anfører Skattestyrelsen, at skatteyder ikke har et retskrav på at blive fællesregistreret, når fællesregistreringen indgår som en central del af et arrangement der udgør misbrug.

Skulle et misbrugssynspunkt dermed gøres gældende i det foreliggende tilfælde, måtte dette synspunkt således gøres gældende overfor selskabets beslutning/disposition om at etablere fællesregistreringen, og fællesregistreringen skulle i så tilfælde tilbagekaldes.

Østre Landsret fastslår i forhold til dette spørgsmål, at da selskabet anmodede om fællesregistreringen, opfyldte selskaberne betingelserne for fællesregistreringen, ligesom retten lagde til grund, at selskaberne ved ansøgningen om fællesregistrering ikke blev bedt om oplysninger, der kunne belyse et eventuelt misbrug.

Østre Landsret henviser dertil til EU-Domstolens praksis om misbrug, og fastslår, at en omdefinering af transaktionerne i det foreliggende tilfælde (altså en korrektion af fradragsretten og pålæg af moms på lejen mellem parterne), ikke bare vil berøre de enkelte transaktioner, men betyde en tilbagekaldelse af selskabets fællesregistrering.

Østre Landsret fastslår, at den praksis, som et skabt af EU-Domstolen ikke kan fortolkes udvidende til at skabe hjemmel for en sådan tilbagekaldelse.

Østre Landsret fastslår endeligt, at selskaberne på tidspunktet for fællesregistreringen opfyldte betingelserne herfor, hvorfor der ikke kan ske en tilbagekaldelse heraf.

Det bemærkes, at Landsskatteretten i sagen når frem til en tilsvarende konklusion, at fællesregistreringen ikke kan ophæves med tilbagevirkende kraft, idet selve registreringen af fællesregistreringen ikke udgør en transaktion i sig selv.

Østre Landsrets dom giver et helt klart fortolkningsbidrag til nærværende sag, idet Østre Landsret klart afviser Skattestyrelsens andet synspunkt.

Allerede som følge af, at Spørger opfyldte betingelserne for fællesregistrering da denne blev gennemført, er der derfor ikke grundlag for at tilsidesætte de efterfølgende transaktioner som misbrug.

I tillæg hertil bemærkes, det, at EU-Domstolen i C-277/09, i præmis 54, fastslår at en erhvervsdrivendes valg mellem fritagne og afgiftspligtige transaktioner kan begrundes ved en flerhed af elementer, herunder navnlig overvejelser af fiskal karakter angående momsordningens objektive art.... Domstolen har i den henseende præciseret, at når den afgiftspligtige person kan vælge mellem forskellige transaktioner, har han ret til at vælge en sådan struktur for sin virksomhed, at hans afgiftstilsvær reduceres.

Selve dette at etablere en fællesregistrering kan derfor ikke udgøre et misbrug, da fællesregistreringen er en del af momsordningens objektive art.

Grundbetingelsen for at konstatere et misbrug er således at resultatet skal være i strid med formålet med de bestemmelser, som hævdes misbrugt.

Dette er netop kernen af problemet i Skattestyrelsens argumentation, idet Spørger på tidspunktet for etableringen af fællesregistreringen opfyldte momslovens betingelser for at etablere denne.

En sådan situation kan i sagens natur ikke være et misbrug.

## **Skattestyrelsens indstilling og begrundelse**

### Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at projektudviklingsselskaberne 1, 2, 3 og 4 kan udtræde af den momsmæssige fællesregistrering med Spørger, som afregnende enhed, i forbindelse med salget af selskaberne, uden andre momsmæssige konsekvenser for de transaktioner der er sket, mens selskabet var en del af fællesregistreringen, end nævnt ovenfor.

Skattestyrelsen har fået forelagt en række dokumenter, der alle ifølge Spørger, vedrører udviklingsselskab 1. Ved besvarelsen forudsættes det, som oplyst af Spørger, at oplysninger og principper heri, dog undtaget tal der repræsenterer salgsværdier mv., ligeledes er gældende for så vidt angår forholdene i relation til udviklingsselskab 2, 3 og 4.

Det bemærkes at Skattestyrelsen d. 11. september 2020 sendte et udkast til besvarelse af anmodningen i høring. I udkastet blev det indstillet, at spørgsmålet blev besvaret med "Nej", med henvisning til, at overdragelserne af byggegrunde og udviklingsaktiviteter fra Spørger til de respektive udviklingsselskaber ikke kunne anses for at være momsfrie virksomhedsoverdragelser jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt., og at det beskrevne set-up måtte anses for at være misbrug af momsreglerne.

Grundet Spørgers høringssvar har Skattestyrelsen fundet det nødvendigt at sende et nyt udkast til besvarelse i høring, hvori det blev indstillet at besvarelse af anmodningen "Afvises". Høringsbemærkninger hertil har bevirket at Skattestyrelsen har sendt det nærværende 3. forslag til sagsfremstilling i høring.

### *Begrundelse*



Skattestyrelsen skal indledningsvist bemærke, at Skatterådet tiltrådte (daværende) SKATs indstilling og begrundelse i det i nærværende sag omtalte bindende svar af 28. marts 2017 (offentliggjort i SKM2017. 368. SR). Skatterådet bemærkede dog, at det bindende svar ville bortfalde såfremt kapitalandelene i et eller flere af de respektive (datter-)projektudviklingsselskaber blev solgt forinden levering af den faste ejendom til 3. mand.

Som Skattestyrelsen forstår spørgsmålet i nærværende anmodning ønsker Spørger nu netop at sælge kapitalandelene i fire datter-projektudviklingsselskaber. De 4 datterselskaber var omfattet af den i nærværende sag omhandlede fællesregistrering.

Skattestyrelsen forstår således spørgsmålet som, at Spørger ønsker afklaret, hvorvidt den momsmæssige behandling af de konkrete momsfri interne overdragelsestransaktioner, omfattet af den momsmæssige fællesregistrering, påvirkes af, at den udviklede faste ejendom ikke videreoverdrages med moms til 3. mand, men at der i stedet sker en overdragelse af kapitalandelene i udviklingsselskaberne 1, 2, 3 og 4 indeholdende fast ejendom. Spørger ændrer således sin oprindelige hensigt om at gennemføre salget af ejendommene i de fire respektive udviklingsselskaber, som et momspligtig salg af fast ejendom til 3. mand.

*Den oprindelige ejendomsoverdragelsestransaktion mellem Spørger og udviklingsselskaberne 1, 2, 3 og 4*

I SKM2017. 368. SR blev det lagt til grund, at det der blev overdraget fra Spørger til de respektive projektudviklingsselskaber kunne kvalificeres som byggegrunde i momsmæssig forstand. Det vil sige, at transaktionen ville have været momspligtig jf. momslovens § 4, stk.1, hvis den ikke havde fundet sted indenfor en fællesregistrering.

Landsskatteretten har d. 12. september 2019 i en afgørelse (offentliggjort i SKM2019. 553. LSR), fundet at Spørger s *egen* erhvervelse af det i sagen omhandlede samlede areal og udlejningsaktivitet mv. skulle ses som en samlet overdragelse af det sælgende selskabs aktiviteter. Den samlede aktivitet bestod af en aktivitet med udlejning af lokaler og arealer samt af en aktivitet med projektudvikling og salg af fast ejendom. Da Spørger overtog samtlige rettigheder og forpligtigelser og efter det oplyste fortsatte udlejnings- og udlejningsaktivitet, fandt Landsskatteretten, at *den samlede overdragelse af alle aktiviteter* kunne ske momsfrit, jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt., som en momsfri virksomhedsoverdragelse.

På baggrund heraf finder Spørgers repræsentant, at en afgørende præmis er ændret siden Skatterådets bindende svar - SKM2017. 368. SR. I Skatterådets bindende svar af 28. marts 2017 var det lagt til grund, at der blev overdraget (momspligtige) byggegrunde indenfor fællesregistreringen. Ifølge Spørgers repræsentant er dette imidlertid ikke tilfældet, idet der ved den successive overdragelse af ejendomsprojekterne til ejendomsudviklingsselskaberne er blevet overdraget selvstændige dele af den samlede ejendomsudviklingsvirksomhed, der blev overdraget fra Sælger til Spørger.

Landsskatteretten har således ved sin afgørelse af 12. september 2019 fastslået at overdragelsen af "Byggeprojektet" fra "Sælger" til Spørger skulle anses som en momsfritaget virksomhedsoverdragelse.

Ifølge Spørgers repræsentant gælder denne momsmæssige kvalifikation *ligeledes* ved den videre opdeling af det samlede "Byggeprojekt" i de mindre ejendomsprojekter og overdragelsen af disse.

Dette er Skattestyrelsen ikke enig i. Hver transaktion eller leverance og dens karakteristika skal vurderes individuelt i forhold til momsbeskatning.

I nærværende sag har Spørger anført, at der fra Spørger til 4 konkrete udviklingsselskaber (datterselskaber) overdrages 4 aktivmasser, der hver især opfylder betingelserne for at kunne blive anset for en momsfri virksomhedsoverdragelse jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt.

Skattestyrelsen finder det således indledningsvist nødvendigt at foretage en momsmæssige kvalifikation af, hvad der helt præcist er overdraget fra Spørger til de respektive 4 udviklingsselskaber, herunder hvorvidt overdragelsen af de i sagen beskrevne aktiviteter, herunder dele af det samlede areal, fra Spørger til projektselskab 1, 2, 3 og 4 er sket efter reglerne om *momsfri* virksomhedsoverdragelse jf. momslovens § 8, stk.1, 3. pkt., eller om overdragelsen ville være momspligtig efter § 4 stk.1 og eventuelt § 13, stk. 1, nr. 9, litra b, hvis overdragelsen ikke var foretaget indenfor en fællesregistrering.

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

En afgiftspligtig persons levering mod vederlag af det, der kan kvalificeres som byggegrunde, er således en momspligtig aktivitet, jf. § 13, stk. 1, nr. 9, litra b.

I henhold til momslovens § 8, stk. 1 er salg af en afgiftspligtig persons aktiver også at anse som værende levering mod vederlag i det omfang, der har været fuld eller delvis fradragsret ved aktivernes anskaffelse mv. Af bestemmelsens 3. pkt. fremgår det dog, at overdragelse af aktiver som led i en overdragelse af (hele) den afgiftspligtige persons virksomhed eller en del af denne ikke skal anses som levering mod vederlag, når den nye indehaver er eller bliver registreret for moms efter §§ 47, 49, 51 eller 51 a.

Momslovens § 8, stk.1, 3. pkt., har baggrund i Momssystemdirektivets artikel 19.

EU-domstolen har i flere sager vurderet kriterierne for hvornår, der foreligger en momsfri virksomheds-overdragelse jf. Momssystemdirektivets artikel 19 og dermed momslovens § 8, stk.1, 3. pkt.

Således har EU-domstolen i sag C-444/10, Schriever, præmis 32, påpeget, at der skal foretages en samlet vurdering af de faktiske omstændigheder, som kendetegner den omhandlede transaktion, med henblik på at fastslå, om denne er omfattet af begrebet overdragelse af en samlet formuemasse i (dagældende) sjette direktivs forstand. I denne forbindelse skal der lægges særlig vægt på arten af den økonomiske virksomhed, som søges videreført.

EU-domstolen har i sagerne C-497/01, Zita Modes Sàrl, præmis 40 og C-444/10, Schriever, præmis 24 og 25, udtalt at begrebet "hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse" skal fortolkes således, at det omfatter overdragelse af en forretning eller en selvstændig del af en virksomhed, som omfatter materielle aktiver og eventuelt immaterielle aktiver, som tilsammen udgør en virksomhed eller en del af en virksomhed, der kan fortsætte med at drive en selvstændig økonomisk virksomhed, men at begrebet ikke omfatter en ren overdragelse af goder, såsom salg af en varebeholdning.

For at fastslå, at der foreligger en overdragelse af en selvstændig del af en virksomhed i henhold til (dagældende) sjette direktivs artikel 5, stk. 8, skal de overdragne elementer tilsammen følgelig udgøre en helhed, der er tilstrækkelig til at muliggøre, at der fortsat kan drives selvstændig økonomisk virksomhed.

Der sondres således mellem transaktioner, der har karakter af ordinære køb og salg af aktiver, og transaktioner, der har karakter af en hel eller delvis virksomhedsoverdragelse.

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

En hel eller delvis virksomhedsoverdragelse omfatter alene de tilfælde, hvor der er tale om en økonomisk enhed, der kan drives selvstændigt.

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

For at en virksomhedsoverdragelse er undtaget for moms, er det endvidere en betingelse, at overdragelsen foretages med henblik på, at køber driver virksomheden (eller en del af denne) videre eller udøver en driftsmæssig anvendelse af de overdragne aktiver, der kan sidestilles hermed. Se EU-domstolen sag C-497/01, Zita Modes Sàrl, præmis 44.

Videre er det en betingelse, at sælger ophører med at drive den overdragne virksomhed (eller den overdragne del af virksomheden).

Overdragelse af fast ejendom vil efter omstændighederne kunne anses for en hel eller delvis virksomhedsoverdragelse i henhold til momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt. Se EU-domstolens sag C-408/98, Abbey National.

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

Skatterådet har eksempelvis truffet afgørelse i sager, hvor overdragelse af udlejningsejendomme (udlejet med eller uden moms) kunne anses som en momsfri virksomhedsoverdragelse, såfremt køberen af ejendommen videreførte den pågældende udlejningsvirksomhed i en eller anden form. Jf. bl.a. SKM2017. 544. SR og SKM2013. 160. SR.

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

I disse sager har Skatterådet afgjort, at erhverver af byggegrunden indtrådte i det tilhørende aftalesæt og ville videreføre projektet. Når byggeriet var gennemført, ville erhverver have indtægter ved udlejning af bygningerne. På den baggrund fandt Skatterådet, at der forelå en virksomhedsoverdragelse efter momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt. Se SKM2019. 212. SR, SKM2013. 59. SR, SKM2012. 503. SR og SKM2012. 43. SR.

Efter det i sagen oplyste, er der ikke i forhold til projektselskab 1, 2, 3 og 4 overdraget lejekontrakter mv.

Skattestyrelsen finder derfor ikke den af Spørger nævnte SKM2019. 211. SR, hvori Skatterådet tog stilling til, om en levering kunne kvalificeres som en momsfri overdragelse af en udlejningsejendom inkl. lejere eller i stedet skulle anses som en momspligtig byggegrund og en momspligtig byggeentreprise, er af direkte relevans for nærværende sag.

I andre afgørelser har Skatterådet taget stilling til, hvorvidt andre "projekt" - aktiviteter, hvori der indgår et areal - men ikke lejekontrakter mv., kunne anses for at være virksomhedsoverdragelse, jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt. eller overdragelse af en byggegrund. Se SKM2017. 600. SR og SKM2018. 619. SR.

I SKM2017. 600. SR *bekræftede* Skatterådet, at et projekt bestående af momspligtig opførelse af et antal ejerlejligheder med henblik på salg til et 100 % ejet datterselskab kunne overdrages som en momsfri virksomhedsoverdragelse, jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt.

I begrundelsen blev der bl.a. lagt vægt på, at kommunen havde vedtaget lokalplaner, ligesom kommunen havde godkendt projektet, hvor en aftale med en underentreprenør om udførelse af entreprenørarbejdet blev overdraget som en del af projektet. Ligeledes var der indgået en aftale med en ejendomsmægler, der skulle stå for at formidle salget af de enkelte ejerlejligheder. Aftalen med ejendomsmægleren blev også overdraget som en del af projektet.

I SKM2018. 619. SR kunne Skatterådet derimod *ikke* bekræfte, at salg af en grund, byggeretter og tilhørende "byggeprojekt" kunne betragtes som en momsfri virksomhedsoverdragelse, jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt.

Skatterådet fandt således ikke, at betingelsen om, at der skulle være tale om overdragelse af en økonomisk enhed, der drives selvstændigt, var opfyldt. I stedet ansås transaktionen som et momspligtigt salg af en byggegrund (inkl. byggeretter), samt visse aktiviteter udarbejdet i forbindelse med udvikling af grunden. Disse elementer kunne tilsammen ikke vurderes som værende en selvstændig økonomisk virksomhed, idet der ikke blev overdraget "en virksomhed" i drift (going concern).

I sagen fremgik det af en gammel lokalplan fra 2011, at der var projekteret et større erhvervs- og boligbyggeri på "arealet", bestående af opførelse af sammenhængende bygninger i varierende højde og med et etageareal på xxx.xxx m<sup>2</sup>. En ny lokalplan blev vedtaget i 2016, som ophævede den gamle lokalplan. I den nye lokalplan var der på "arealet" projekteret et erhvervs- og boligbyggeri bestående af flere bygninger end det gamle projekt. Det var planlagt at opføre et antal karréer samt 2 meget høje bygninger med et etageareal på xxy.xxx m<sup>2</sup>.

Spørger havde sammen med kommunen viderebearbejdet projektet i den gamle lokalplan, og den nye lokalplan afspejlede dette udviklingsarbejde, og var meget mere specifik end sædvanligt og møntet på et konkret projekt. Bl.a. var der faste rammer for bygningernes arkitektur, herunder størrelse, form, facademateriale, udseende, begrønningskrav mv. samt en række detaljerede krav til fællesarealet for hele området.

Indtil 2014 havde projekteringsarbejdet omfattet involvering af bygherre, arkitekter, ingeniører, bygherreprådgiver og byggestyrer, og der var foretaget diverse arbejder på grunden såsom oprydning og nedrivning af bygninger. Der var desuden en løbende dialog med kommunen om projektarbejdet.

Det var oplyst, at parterne i projektet var ved at nærme sig en fase, hvor finansieringen skulle på plads, og de første bygninger skulle opføres.

Det fremgik endvidere, at Spørger havde udviklet et projekt, der kunne udføres på ejendommen, og datterselskabet skulle overtage alt det af Spørger udarbejdede projektmateriale relateret til projektet og ejendommen. Eksempelvis arkitektmateriale, ingeniørberegninger, materialebeskrivelser, visualiseringer, arbejdsbeskrivelser, tegninger, typeplaner, facadeskitser, principbeskrivelser, oversigtsplaner, principdiagrammer, konstruktionsdokumentation, statistiske beregninger, konstruktionsplaner, konstruktionsdetaljer, arealoversigter, mv., idet det var køberens intention at fortsætte Spørgers virksomhed med udvikling af projektet og salg af den udviklede ejendom.

Det fremgik endelig af udkastet til den betingede grundkøbsaftale, at Spørger ikke havde foretaget nogen form for byggemodning på ejendommen, og at ethvert anlæg på ejendommen derfor måtte udføres af datterselskabet og for datterselskabets regning.

Skatterådet konkluderede, at de beskrevne samlede aktiviteter ikke indeholdt de basalt set nødvendige elementer for at udgøre en økonomisk enhed, der kunne drives selvstændigt. Aktiviteterne udgjorde derfor ikke en hel eller delvis virksomhed i momsmæssig forstand, som kunne overdrages momsfrit jf. momslovens § 8, stk.1, 3. pkt.

Det er Skattestyrelsens vurdering, at det er afgørende for anvendelse af reglerne om virksomhedsoverdragelse, at projektet indeholder de nødvendige elementer, som tilsammen udgør en helhed, der muliggør en fortsat drift af en økonomisk virksomhed.

Spørger har i forbindelse med nærværende anmodning om bindende svar, ved efterfølgende anmodning om yderligere oplysninger og senest ved høringssvar af 25. september 2020 og 29. oktober 2020 forsøgt at beskrive, hvad der helt præcist er blevet overdraget fra Spørger til de respektive udviklingsselskaber.

Det er således oplyst, at der udover byggegrunde med tilhørende byggeretter er overdraget en andel af de hos Spørger afholdte samlede overordnede udviklingsaktiviteter såsom etablering af plangrundlag for området, byggemodning af området, udmatrikulering, afholdelse af omkostninger til etablering af infrastruktur i form af veje, parkeringspladser, herunder parkeringskælder, el- og varmforsyning, affaldsindsamling, park og fælleshuse, design af de enkelte byggeprojekter, indgåelse af rammeaftaler med entreprenør og oprettelse af byggeteams for hele projektet.

Spørger har endvidere indgået af en rammeaftale med en betonelementleverandør, om levering af byggelementer til alle byggerierne på "Byggeprojektet" hvorefter Spørger forpligter sig til at aftage byggelementer, til alle de kommende byggeprojekter. Rammeaftalen indeholder fikserede enhedspriser mv.

Det oplyses at det vides hvem der skal lave alle de for projektet nødvendige arbejder lang tid før byggeaktiviteten går i gang. Ifølge Spørger, er det kun detaildesign og selve byggefasen der mangler at blive gennemført efter overdragelsen til de respektive udviklingsselskaber.

Der er indgået en samlet finansieringsaftale for alle projekter og en generel forsikringsaftale.

Byggeledelsen og projekteringen af hele projektet og alle de enkelte udlejningsejendomme varetages af selskabet "Selskab 200 A/S".

Det anføres således i høringssvaret af 29. oktober 2020 at den aktivitet der definerer udviklingsprojektet på tidspunktet for overdragelsen af udviklingsprojektet til projektudviklingsselskabet, således består af den substantielle immaterielle struktur og knowhow der er opbygget forud for overdragelsen, og som følge heraf, er der lang tid forinden overdragelsen fikseret alle bestemmende kontraktuelle og økonomiske vilkår for projektets videre eksekvering.

Spørger har dog ved høringssvar af 25. september 2020 oplyst, at der ikke er udarbejdet overdragelsesaftaler med præcise beskrivelser af, hvilke forpligtelser og rettigheder, det erhvervende projektudviklingsselskab indtræder i, i relation til Spørgers forudgående udvikling af projektet.

Det bemærkes endvidere i høringsbemærkninger af 29. oktober 2020, at en lang række af vilkår og priser med delentreprenørerne og rådgiverne i de tre byggeteams ikke er nedskrevet. Aftalerne er imidlertid udmøntet i de afregninger de enkelte virksomheder leverer til totalentreprenøren.

Dette skyldes, ifølge Spørger, at parterne har et langvarigt samarbejde med "selskab 200 A/S", der har ansvaret for projekteringen og byggestyringen, og hvorfor begge parter kender aftalerne.

Det samme gælder for en lang række af de "spilleregler" som styrer samarbejdet i byggeteamet og overfor "selskab 200 A/S". En række tekniske "tommelfingerregler" for byggeriet af bygningerne på "arealet" er heller ikke nedskrevet, idet de er fuldstændigt kendte af alle relevante personer i de tre byggeteams.

Det er derfor heller ikke i alle henseende umiddelbart til at fremlægge en kontrakt eller aftale der regulerer alle forhold mellem de eksterne leverandører og den centrale projektorganisation.

Spørger oplyser, at det i højere grad endog er tilfældet for så vidt, angår de koncerninterne relationer mellem Spørger og datterselskaberne.

Spørger understreger dog at optionsaftalen mellem Spørger og datterselskaberne ikke fuldstændigt fyldestgøre den massive projektudvikling der er gennemført forud for overdragelsen af et ejendomsudvik-

lingsprojekt til et projektudviklingsselskab, og som overdrages ved projektoverdragelsen til projektudviklingsselskabet.

Efter en konkret vurdering af de faktiske forhold, som de er forelagt Skattestyrelsen i nærværende sag, finder Skattestyrelsen ikke, at de individuelle overdragelser af de beskrevne projektaktiviteter inkl. arealer og tilknyttede byggeretter fra Spørger til udviklingsselskab 1, 2, 3 og 4, kan udgøre momsfri virksomhedsoverdragelser jf. § 8, stk. 1, 3. pkt., på overdragelsestidspunkterne.

Skattestyrelsen finder derimod, at der ville være tale om momspligtige leverancer af aktiver jf. momslovens § 4, stk. 1 og § 13, nr. 9, litra b, hvis der vel og mærke ses bort fra, at partnerne indgik i en momsmæssig fællesregistrering.

Indledningsvist skal Skattestyrelsen bemærke, at nærværende anmodning ikke kan sammenlignes med Skatterådets afgørelser i SKM2017. 544. SR og SKM2013. 160. SR, eftersom der ikke er tale om overdragelse af udlejede ejendomme.

Skattestyrelsen finder heller ikke, at nærværende anmodning kan sammenlignes med SKM2019. 212. SR, SKM2013. 59. SR, SKM2012. 503. SR og SKM2012. 43. SR, da Spørger har oplyst, at der ikke vil blive indgået lejeaftaler inden overdragelse af projekterne til projektudviklingsselskaberne.

Skattestyrelsen finder ej heller, at nærværende anmodning er direkte sammenlignelig med Skatterådets afgørelse i SKM2017. 600. SR. I sagen blev der udover en grund, overdraget et tilhørende "projekt", underentreprenøraftaler om udførelse af entreprenørarbejdet og en aftale med en ejendomsmægler om salg af de kommende ejerlejligheder.

Det er Skattestyrelsens vurdering, at det er afgørende for anvendelse af reglerne om virksomhedsoverdragelse, at projektet indeholder de nødvendige elementer, som tilsammen udgør en helhed, der muliggør en fortsat drift af en økonomisk virksomhed.

I nærværende anmodning har de respektive overdragelser, indeholdt en aftale om videre byggemodning af arealerne, men eksempelvis ikke, udover en overordnet rammeaftale, aftaler med underentreprenører om udførelsen af byggearbejdet eller ejendomsmæglere om det efterfølgende salg.

Derimod er det oplyst at "totalentreprise-aftalen" først indgås efter overdragelsen. Desuden har Spørgers repræsentant i "yderligere bemærkninger af 20. august 2020" bemærket, at Spørger kontrollerer/styrer gennemførelsen af den videre projektudvikling indtil projektet er gennemført.

Skattestyrelsen anerkender, at Spørger s overordnede udviklingsarbejder på arealerne, som beskrevet i nærværende anmodning, kan have en stor værdi. På baggrund af de oplyste faktiske forhold er det dog Skattestyrelsens opfattelse, at indholdet af det der beskrives overdraget - en byggegrund med tilhørende byggeretter samt en række udviklingsaktiviteter - ikke har indeholdt væsentlig mere udviklingsaktivitet *på overdragelsestidspunktet*, end det var tilfældet i SKM2018. 619. SR, hvor Skatterådet fandt, at der ikke var tale om momsfri virksomhedsoverdragelse jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt. Skatterådet fandt således ikke, at der ved aktiviteten/projektet var tale om overdragelse af en økonomisk enhed, der kunne drives selvstændigt.

At der på de arealer der overdrages til udviklingsselskab 1, 2, 3 og 4 er udført delvist byggemodning og den samlede finansiering for udviklingen af hele "arealet" kan ikke føre til et andet resultat.

I nærværende sag fremgår det af den fremsendte underskrevne "optionsaftale", pkt. 2, at der overtages et byggefelt med byggeret. Af aftalens punkt 9, fremgår det, at Erhverver overtager ejendommen til grundens dagsværdi pr. 31. maj 2017 fremskrevet med udviklingen i nettoprisindekset + en forholdsmæs-

sig andel af de afholdte udviklingsomkostninger knyttet til udarbejdelsen af helhedsplanen og øvrige generelle omkostninger.

Det er derfor Skattestyrelsens opfattelse, at de foretagne tidligere transaktioner i nærværende anmodning i hovedsagen omhandlede individuelle overdragelse af en byggegrund (inkl. byggeretter), samt en række overordnede aktiviteter i forbindelse med at udvikle grundene og hele området. Disse elementer kan tilsammen ikke vurderes som omfattende materielle aktiver og eventuelt immaterielle aktiver, som tilsammen udgør en virksomhed eller en del af en virksomhed. Der overdrages således ikke en "virksomhed i drift", som erhverver skal fortsætte med at drive.

Overdragelserne ville, hvis de ikke var foregået indenfor en momsmæssig fællesregistrering, være momsplichtige jf. momslovens § 4. stk.1.

At Landsskatteretten har anset den samlede overdragelse af alle aktiviteter vedrørende "arealet" til Spørger som en momsfri virksomhedsoverdragelse, kan ikke ændre herved.

*Spørgsmålet om eventuelle yderligere momsmæssige konsekvenser med baggrund i udviklingsselskab 1, 2, 3 og 4` udtræden af den momsmæssige fællesregistrering med Spørger, som afregnende enhed, i forbindelse med salget af selskaberne.*

#### *Begrundelse*

Som tidligere omtalt har Skatterådet udtalt, at det bindende svar af 28. marts 2017 ville bortfalde, såfremt kapitalandelene i et eller flere af de respektive (datter-)projektudviklingsselskaber blev solgt forinden levering af den faste ejendom til 3. mand.

Det bindende svar må derfor være bortfaldet for så vidt angår overdragelse af de respektive arealer mv. fra Spørger til udviklingsselskab 1, 2, 3 og 4.

Spørger oplyser, at "Byggeprojektet" er et større ejendomsudviklingsprojekt. Ifølge Spørger nødvendiggør "Byggeprojektets" omfang en juridisk opdeling af "Byggeprojektet" i mindre ejendomsprojekter med henblik på det senere salg af de færdige ejendomme. Spørger har således udviklet en plan for området, med en række byggefelter, der hver skal anvendes til et ejendomsprojekt.

Hvert af de enkelte ejendomsprojekter bliver således overdraget til dette ejendomsprojekt stiftet udviklingsselskab og opføres på egen matrikel, hvilket, ifølge de faktiske oplysninger, er en uomgængelig juridisk forudsætning for at kunne sælge ejendommen, når projektet er færdigudviklet.

Spørger har forinden etableret en momsmæssig fællesregistrering.

Spørger bemærker, at hensigten er og har været at gennemføre salgene af de enkelte færdige projekter som momsplichtige transaktioner af fast ejendom.

Spørger oplyser desuden, at der igennem de seneste år rent faktisk er solgt en række ejendomme via de andre udviklingsselskaber. Disse salg er ifølge Spørger ikke sket som salg af kapitalandelene i de respektive selskaber, men som levering af fast ejendom. Andre salg er sket via salg af kapitalandele i udviklingsselskaber.

I nærværende anmodning betinger køberne af udviklingsselskaberne 2, 3 og 4 sig således, at der leveres en nøglefærdig ejendom i et separat selskab, og at overdragelsen sker som salg af kapitalandele og ikke som salg af fast ejendom. For så vidt angår selskab 1 er der også tale om salg af kapitalandele, dog indeholder selskabet ikke en færdig bygning på tidspunktet for salget.

For så vidt angår det i sagen omhandlede salg af udviklingsselskaberne 1, 2, 3 og 4 er der ifølge Spørger flere årsager til, at salget sker, men en væsentlig årsag for Spørger er, at priserne på ejendomsmarkedet på daværende tidspunkt var historisk høje. Spørger er derfor bekymret for, om disse priser også fremover holder. I tillæg hertil giver det Spørger et stærkt finansielt grundlag for at kunne gennemføre de resterende projekter i overensstemmelse med selskabets strategi.

For så vidt angår selskab 1 er salget af kapitalandelene betinget af opbremsningen i ejendomsmarkedet.

Spørger indgår som nævnt i en momsmæssig fællesregistrering med projektudviklingsselskaberne inklusive udviklingsselskaberne 1, 2, 3 og 4. Fællesregistreringen er gennemført i x 2016. Det oplyses, at formålet med fællesregistreringen er muligheden for en entydig håndtering af de ganske komplekse momsforhold, der opstår i et projekt som det foreliggende.

En momsmæssig fællesregistrering efter momslovens § 47, stk. 4, bevirker blandt andet, at de selskaber, som indgår i fællesregistreringen, anses for at være én afgiftspligtig person jf. momslovens § 3, stk. 3. Der skal derfor ikke betales moms af intern omsætning i fællesregistreringen, herunder omsætning hidrørende fra salg af fast ejendom. Leverancer til 3. mand udenfor fællesregistreringen er derimod momspligtige i det omfang de ellers er momspligtige i henhold til momsloven.

Overdragelsen af en ellers momspligtig fast ejendom fra Spørger til et af projektudviklingsselskaber efter, at fællesregistreringen er etableret, vil derfor umiddelbart skulle ske uden pålæg af moms. En efterfølgende levering fra fællesregistreringen til 3. mand udenfor fællesregistreringen af det, der kan kvalificeres som en ny bygning, en ny bygning med tilhørende jord eller en byggegrund vil derimod blive omfattet af momspligten jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra a og b.

Sælges i stedet kapitalandelene i udviklingsselskaberne er dette som udgangspunkt momsfrit jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra e.

Ved at kombinere reglerne for fællesregistrering, med reglerne for momsfri overdragelse af aktier, er det derfor reelt muligt at overdrage en ellers momspligtig fast ejendom momsfrit.

I en sådan situation elimineres momspligten vedrørende den faste ejendom således helt.

Skatterådet kunne i SKM2015. 530. SR, ikke bekræfte, at Spørger kunne overdrage byggegrunde til datterselskaber uden at pålægge overdragelsessummen moms, selv om overdragelsen skete mellem selskaber omfattet af en momsmæssig fællesregistrering efter momslovens § 47, stk. 4.

I det pågældende bindende svar var det hensigten, at overdragelsen af byggegrundene skulle efterfølges af et salg af momsfrie kapitalandele i datterselskaberne. Momspligten på byggegrundene ville i det konkrete tilfælde således helt blive elimineret og det beskrevne set-up blev anset for at udgøre misbrug i momsmæssig henseende.

EU-Domstolen har i sagen C-251/16, Cussens m.fl., præmis 44, fastslået, at princippet om forbud mod misbrug skal fortolkes således, at - uanset, om der findes en national foranstaltning, der giver dette princip virkning i den nationale retsorden - har princippet direkte virkning.

Som anført af EU-domstolen i præmis 68 i dommen i sag C-255/02, Halifax plc m.fl., kan Fællesskabsretten ifølge EU-retten ikke gøres gældende af borgerne med henblik på svig eller misbrug.

Fællesskabsrettens anvendelsesområde kan ikke udvides til at dække erhvervsdrivendes retsstridige transaktioner, dvs. transaktioner som ikke har fundet sted som led i almindelige kommercielle transaktioner, men alene har haft til formål retsstridigt at opnå fordele hjemlet i Fællesskabsretten. Se præmis 69 i dommen i sag C-255/02, Halifax plc m.fl.



Princippet om forbud mod misbrug af rettigheder medfører således et forbud mod rent kunstige arrangementer, der ikke bygger på nogen økonomisk realitet, og som blot foretages med henblik på opnåelse af en afgiftsmæssig fordel. Se præmis 51 i EU-domstolens sag C-504/10, Tanoarch s.r.o., og præmis 46 i dommen i EU-domstolens sag C-653/11, Paul Newey.

Denne doktrin og denne sprogbrug stammer fra sager om misbrug uden for momsområdet. Begrebet "retsstridige transaktioner" kan derfor ikke alene dække transaktioner som defineret i momslovens kapitel 3 og momssystemdirektivets afsnit IV. Jf. henvisning i Halifax-dommens præmis 69 til præmis 21 i dommen i sag C-125/76, Peter Cremer, der omhandler restitution ved udførsel af blandfoder, til præmis 21 i dommen i sag C-8/92, General Milk Products, om monetære udligningsbeløb, og præmis 51 i C-110/99, Elmsland-Stärke, der omhandler eksportrestitution for landbrugsprodukter.

Skattestyrelsen finder således ikke, at EU-Domstolens udsagn om "transaktioner" i dommene om misbrug på momsområdet skal forstås som "transaktioner" i momsretlig forstand. "Transaktioner" må forstås i betydningen dispositioner, og EU-Domstolens praksis om misbrug på momsområdet indebærer derfor, at dispositioner, som er baseret på EU-retten, og som indgår i misbruget - i dette tilfælde en fællesregistrering - kan tilsidesættes, hvis dispositionerne indgår i et misbrug. Det bemærkes herved også, at Domstolen på skatterettens område anvender den samme formulering vedrørende retsstridige transaktioner, "dvs. transaktioner, som ikke har fundet sted som led i almindelige kommercielle transaktioner, men som alene har haft til formål retsstridigt at opnå fordele hjemlet i fællesskabsretten" på skatterettens område, jf. herved f.eks. dommen i sag C-321/05, Kofoed, præmis 38.

Det er således arrangementet i sin helhed, som der på baggrund af samtlige omstændigheder, jf. præmis 53 i EU-domstolens sag C-504/10, Tanoarch s.r.o., skal foretages en vurdering af i forbindelse med stillingtagen til, om der er tale om misbrug af EU-retten.

Fællesregistrering efter momslovens § 47, stk. 4, 2. pkt., kan etableres på grundlag af en tilladelse, der bevilges af skattemyndighederne. Allerede derfor giver opfyldelse af de "formelle" betingelser for fællesregistrering fastsat i § 47, stk. 4, 3.-5. pkt., ikke et retskrav på at blive fællesregistreret. Selskaber har således ikke et retskrav på at kunne opnå eller beholde en tilladelse til fællesregistrering, når en sådan fællesregistrering - som i det foreliggende tilfælde - indgår som en central del af et arrangement, der udgør misbrug.

Formålet med adgangen til fællesregistrering er todelt. Dels administrativ forenkling. Dels forebyggelse af misbrug. Se præmis 44 i EU-domstolens dom i sag C-95/11, Kommissionen mod Danmark.

Skattestyrelsen finder, i lighed med forholdene i Skatterådets svar i SKM2015. 530. SR, at den i nærværende sag omhandlede konstruktion, hvorefter Spørger opretter en række datterselskaber, opnår en moms-fællesregistrering og først derefter overdrager en række arealer inkl. byggeretter fra moder- til datterselskaberne, er i modstrid med formålet med adgangen til fællesregistrering, for så vidt angår de situationer, hvor Spørger efterfølgende sælger kapitalandelene i datterselskaberne momsfrit og ikke den (momspligtige) faste ejendom til 3. mand.

EU-domstolen har anført, at misbrug på momsområdet for det første kræver, at de omhandlede transaktioner - selv om de betingelser, der er fastsat i de relevante bestemmelser i sjette direktiv og i den nationale lovgivning til gennemførelse af direktivet formelt er overholdt - ville indebære, at der blev opnået en afgiftsfordel, som det ville stride mod formålet med disse bestemmelser at tildele.

Endvidere skal det tillige fremgå af en samlet række objektive omstændigheder, at hovedformålet med de omhandlede transaktioner er opnåelsen af en afgiftsfordel. Se EU-Domstolens dom i sag C-255/02, Halifax m.fl., præmis 74-75.

Ud fra en konkret vurdering af det for Skattestyrelsen oplyste, er det Skattestyrelsens opfattelse, at overdragelsen af arealerne, byggeretterne mv. *efter* etableringen af fællesregistreringen, efterfulgt af et salg af kapitalandele i de pågældende udviklingsselskaber, må anses for misbrug af reglerne i momsmæssig henseende.

Spørger opnår herved en momsbesparelse, som det strider mod formålet med bestemmelserne at tildele.

Der ses umiddelbart ikke at være en væsentlig forretningsmæssig begrundelse for, at overdragelsen af byggegrundene først sker *efter* at datterselskaberne er omfattet af den momsmæssig fælleregistrering.

Skattestyrelsens opfattelse ændres ikke af, at Spørger efter det oplyste oprindeligt ikke har haft til hensigt at sælge kapitalandelene i udviklingsselskaberne, men derimod fast ejendom, og at der rent faktisk er solgt fast ejendom fra andre udviklingsselskaber. Skattestyrelsens opfattelse ændres ej heller af, at selve fællesregistreringen også har haft til formål at få mulighed for at sikre en entydig håndtering af ganske komplekse momsforhold. EU-domstolen har således anført, at der foreligger misbrug, når opnåelse af en afgiftsfordel er *hovedformålet* med den eller de omhandlede transaktioner og ikke alene i de tilfælde, hvor det er det eneste formål. Se EU-domstolens dom i sag C-425/06, Part Service, præmis 40 og præmis 44-45.

Skattestyrelsen skal påpege, at det følger af EU-Domstolens faste praksis, at de nationale skattemyndigheder skal nægte fordele i henhold til EU-retten, når der er tale om misbrug af EU-retten, jf. eksempelvis Domstolens dom i de forenede sager C-116/16 og C-117/16, T Danmark og Y Denmark ApS, præmis 82.

Det bemærkes, at når der er konstateret et misbrug, skal de transaktioner, der indgår heri, omdefineres med henblik på at reetablere den situation, der ville have forelagt, hvis de transaktioner, der udgør dette misbrug, ikke var blevet foretaget. Se EU-domstolens dom i sag C-251/16, Cussens m.fl, præmis 46.

Allerede derfor finder Skattestyrelsen ikke, at udviklingsselskaberne 1, 2, 3 og 4's udtræden af fællesregistreringen ikke får andre momsmæssige konsekvenser end de af Spørger beskrevne.

Skattestyrelsen skal bemærke, at der ikke herved er taget stilling til om salget af kapitalandelene i selskaberne desuden har andre momsmæssige konsekvenser for Spørger.

Østre Landsret har d. 26. marts 2021 i en dom gengivet i SKM2021. 205. ØLR,

fundet, at der hverken i EU-Domstolens praksis eller i den forvaltningsretlige tilbagekaldelseslære er hjemmel til at tilbagekalde en tilladelse til fællesregistrering af de sagsøgende selskaber med tilbagevirkende kraft, da de lovbestemte formelle betingelser for fællesregistrering var opfyldt. Tilbagekaldelse kunne derfor ikke ske.

Sagen omhandler udvikling og efterfølgende udleje af it- og telefonisystemer indenfor en momsmæssig fællesregistrering og eventuel misbrug af momsreglerne.

Skatteministeriet har indbragt sagen for Højesteret.

*Skattestyrelsens bemærkninger til Spørger s repræsentants bemærkninger af 18. maj 2021.*

Skattestyrelsen skal bemærke, at Spørgers repræsentants bemærkninger af 18. maj 2021 ikke fører til, at Skattestyrelsens indstilling til besvarelse ændres.

SKM2021. 205. ØLR er af Skatteministeriet indbragt for Højesteret, og Skattestyrelsens nuværende praksis er derfor ikke endelig underkendt.

Som anført af EU-domstolen i præmis 68 i dommen i sag C-255/02, Halifax plc m.fl., kan Fællesskabsretten ifølge EU-retten ikke gøres gældende af borgerne med henblik på svig eller misbrug.

Fællesskabsrettens anvendelsesområde kan ikke udvides til at dække erhvervsdrivendes retsstridige transaktioner, dvs. transaktioner som ikke har fundet sted som led i almindelige kommercielle transaktioner, men alene har haft til formål retsstridigt at opnå fordele hjemlet i Fællesskabsretten. Se præmis 69 i dommen i sag C-255/02, Halifax plc m.fl.

Skattestyrelsen skal endnu engang påpege, at det følger af EU-Domstolens faste praksis, at de nationale skattemyndigheder skal nægte fordele i henhold til EU-retten, når der er tale om misbrug af EU-retten, jf. eksempelvis Domstolens dom i de forenede sager C-116/16 og C-117/16, T Danmark og Y Danmark ApS, præmis 82.

Ud fra en konkret vurdering af det for Skattestyrelsen oplyste, fastholder Skattestyrelsen sin opfattelse af, at overdragelsen af arealerne, byggeretterne mv. efter etableringen af fællesregistreringen, efterfulgt af et salg af kapitalandele i de pågældende udviklingsselskaber, må anses for misbrug af reglerne i momsmæssig henseende.

Skattestyrelsen skal i øvrigt henvise til det af Skattestyrelsen fremførte under begrundelsen.

### *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*

#### Momsloven

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

(...)

Stk. 3. Flere personer, der registreres under ét, jf. § 47, stk. 4, anses som én afgiftspligtig person. Har en afgiftspligtig person flere virksomheder, der registreres hver for sig, jf. § 47, stk. 3, 2. pkt., anses hver af de selvstændigt registrerede virksomheder som én afgiftspligtig person.

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

§ 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.

§ 8. 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.

Stk. 2. Med levering mod vederlag sidestilles udtagning af aktiver, der ikke er omfattet af reglerne i §§ 43 og 44, såfremt der er opnået fuld eller delvis fradragsret ved indkøb, fremstilling m.v. heraf, når udtagningen sker til privat brug eller til andre formål, som ikke vedrører den afgiftspligtige virksomheds levering af varer og ydelser.

§ 13. Følgende varer og ydelser er fritaget for afgift:

(...)

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.

(...)

11)

(...)

e) Transaktioner, herunder forhandlinger, med undtagelse af forvaring og forvaltning, i forbindelse med værdipapirer, bortset fra varerepræsentativer og dokumenter, der giver bestemte rettigheder, herunder brugsrettigheder, over fast ejendom, samt andele og aktier, når besiddelsen heraf retligt eller faktisk sikrer rettigheder som ejer eller bruger over en fast ejendom eller en del af en fast ejendom.

§ 47. Afgiftspligtige personer, der driver virksomhed med levering af varer og ydelser, skal anmelde deres virksomhed til registrering hos told- og skatteforvaltningen. (...)

Stk. 4. Flere afgiftspligtige personer, der udelukkende driver registreringspligtig virksomhed, kan efter anmodning registreres under ét. Told- og skatteforvaltningen kan tillade, at personer med momsregistreringspligtige aktiviteter kan registreres under et med personer med ikke-registreringspligtige aktiviteter og personer uden økonomiske aktiviteter. Tilladelse kan kun gives, hvis den ene person (moderselskabet m.v.) gennem direkte eller indirekte besiddelse af samtlige aktier m.v. ejer den eller de andre personer (datterselskaber, datterdatterselskaber m.v.), der inddrages under fællesregistreringen. Fællesregistrering kan kun ske mellem selskaber m.v., der er etableret her i landet. Anmodning om fællesregistrering skal ske senest 1 måned, inden fællesregistreringen ønskes iværksat.

#### RÅDETS DIREKTIV 2006/112/EF

#### Artikel 19

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

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

EU-domstolens forenede sager 116/16 og 117/16, T Danmark og Y Denmark

Sagen omhandler tilnærmelse af lovgivningerne - fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater - direktiv 90/435/EØF - skattefritagelse for overskud, som selskaber i en medlemsstat udlodder til selskaber i andre medlemsstater - den retmæssige ejer af det udloddede udbytte - retsmisbrug - selskab, der er hjemmehørende i en medlemsstat, som til et selskab, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, udbetaler udbytte, som dernæst i sin helhed eller stort set i sin helhed overføres ud af Den Europæiske Unions område - datterselskab, der er underlagt en forpligtelse til at indeholde kildeskat af udbytte. EU-domstolen udtaler blandt andet:

82. Det følger af disse forhold, at det påhviler de nationale myndigheder og domstole at nægte at indrømme de fordele, der er fastsat i direktiv 90/435, såfremt påberåbelsen heraf sker for at muliggøre svig eller misbrug.

EU-domstolens dom i sag C-251/16, Cussens m.fl.

Sagen omhandler salg af fast ejendom og anvendelsen af misbrugsprincippet i EU-rettens forstand. I forbindelse med sagen har EU-domstolen blandt andet udtalt følgende:

27. Det bemærkes derimod, at princippet om forbud mod misbrug, som er anvendt på momsområdet i den retspraksis, der følger af Halifax-dommen, ikke udgør en regel, som er fastsat ved et direktiv, men er baseret på den faste retspraksis, der er nævnt i denne doms præmis 68 og 69, hvorefter borgerne for det første ikke kan gøre EU-retten gældende med henblik på at muliggøre svig eller misbrug (jf. bl.a. dom af 12.5.1998, Kefalas m.fl., C-367/96, EU:C:1998:222, præmis 20, af 23.3.2000, Diamantis, C-373/97, EU:C:2000:150, præmis 33, og af 3.3.2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, præmis 32), og hvor anvendelsen af EU-retten for det andet ikke kan udvides til at dække erhvervsdrivendes retsstridige transaktioner (jf. i denne retning bl.a. dom af 11.10.1977, Cremer, 125/76, EU:C:1977:148, præmis 21, af 3.3.1993, General Milk Products, C-8/92, EU:C:1993:82, præmis 21, og af 14.12.2000, Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, præmis 51).

31. Princippet om forbud mod misbrug, således som anvendt på momsområdet i den retspraksis, der følger af Halifax-dommen, har således den almene rækkevidde, som i sagens natur er kendetegnende for de generelle EU-retlige principper (jf. analogt dom af 15.10.2009, Audiolux m.fl., C-101/08, EU:C:2009:626, præmis 50).

32. Det skal desuden tilføjes, at ifølge Domstolens praksis er nægtelsen af en rettighed eller en fordel på grund af forhold, der har karakter af misbrug eller svig, blot en konsekvens af konstateringen af, at de objektive betingelser for, at den tilstræbte fordel kan opnås, i tilfælde af misbrug eller svig, faktisk ikke er opfyldt, og at en sådan nægtelse således ikke kræver et specifikt retsgrundlag (jf. i denne retning dom af 14.12.2000, Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, præmis 56, Halifax-dommen, præmis 93, og dom af 4.6.2009, Pometon, C-158/08, EU:C:2009:349, præmis 28).

33. Princippet om forbud mod misbrug kan dermed gøres gældende over for en afgiftspligtig person for navnlig at nægte vedkommende retten til momsfritagelse, også selv om der ikke findes bestemmelser i national ret, som foreskriver en sådan nægtelse (jf. i denne retning dom af 18.12.2014, Schoenimport »Italmoda« Mariano Previti m.fl., C-131/13, C-163/13 og C-164/13, EU:C:2014:2455, præmis 62).

46. Det bemærkes, at når der er konstateret et misbrug, skal de transaktioner, der indgår heri, omdefineres med henblik på at reetablere den situation, der ville have foreligget, hvis de transaktioner, der udgør dette misbrug, ikke var blevet foretaget. Denne omdefinering må imidlertid ikke gå ud over, hvad

der er nødvendigt for at sikre den korrekte opkrævning af moms og forhindre afgiftsunddragelse (jf. i denne retning Halifax-dommen, præmis 92, 94 og 98, og dom af 22.12.2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, præmis 48 og 52).

#### EU-domstolens dom i sag C-653/11, Newey

Sagen omhandlede levering af reklameydelser og låneformidlingsydelser og risikoen for misbrug af EU-retten. I sagen har EU-domstolen blandt andet udtalt:

46. Domstolen har således ved flere lejligheder fastslået, at bekæmpelse af afgiftssvig, afgiftsunddragelse og muligt misbrug er et formål, som anerkendes og støttes i sjette direktiv (dommen i sagen Halifax m.fl., præmis 71 og den deri nævnte retspraksis), og at princippet om forbud mod rettighedsmisbrug således medfører et forbud mod rent kunstige arrangementer, der ikke bygger på nogen økonomisk realitet, og som blot foretages med henblik på opnåelse af en afgiftsmæssig fordel (jf. dom af 22.5.2008, sag C-162/07, Ampliscientifica og Amplifin, Sml. I, s. 4019, præmis 28, af 27.10.2011, sag C-504/10, Tanoarch, Sml. I, s. 10853, præmis 51, og af 12.7.2012, sag C-326/11, J. J. Komen en Zonen Beheer Heerugowaard, præmis 35).

#### EU-domstolens sag C-95/11, Kommissionen mod Danmark

Sagen omhandlede fællesregistreringer i momsmæssig forstand. I sagen har EU-domstolen blandt andet udtalt:

44. Hvad for det tredje angår de formål, som forfølges med momsdirektivets artikel 11, fremgår det af begrundelsen til det forslag fra Kommissionen, der førte til vedtagelsen af sjette direktiv, at EU-lovgiver ved at vedtage direktivets artikel 4, stk. 4, andet afsnit, som er blevet afløst af nævnte artikel 11, har ønsket at give medlemsstaterne mulighed for af hensyn til administrativ forenkling eller forebyggelse af misbrug - såsom f.eks. opsplitning af en virksomhed i flere afgiftspligtige personer, således at de hver især kan drage fordel af en særordning - ikke at betragte afgiftspligtige personer, hvis selvstændighed blot er en juridisk teknikalitet, som særskilte afgiftspligtige personer (dommen i sagen Kommissionen mod Irland, præmis 47).

#### EU-domstolens dom i sag C-504/10 - Tanoarch

Sagen omhandlede salg af en andel af en rettighed til en opfindelse og risikoen for misbrug af EU-retten. I sagen har EU-domstolen blandt andet udtalt:

51. Princippet om forbud mod misbrug af rettigheder medfører således et forbud mod rent kunstige arrangementer, der ikke bygger på nogen økonomisk realitet, og som blot foretages med henblik på opnåelse af en afgiftsmæssig fordel (jf. dom af 22.5.2008, sag C-162/07, Ampliscientifica og Amplifin, Sml. I, s. 4019, præmis 28).

53. Hvad angår hovedsagen tilkommer det den forelæggende ret at vurdere samtlige relevante omstændigheder i sagen for den med henblik på afgørelsen af, om en transaktion som den i hovedsagen omhandlede - i lyset af den ovenfor anførte retspraksis - kan anses for at udgøre misbrug i momssammenhæng. De nævnte omstændigheder er bl.a. karakteriseret ved, at der endnu ikke er sket patentering af den omhandlede opfindelse, at de rettigheder, som er knyttet til opfindelsen, indehaves af flere personer, hvoraf flertallet er etableret på samme adresse og repræsenteret ved samme fysiske person, at den indgående moms, som skal betales, ikke er blevet betalt, og at det selskab, der overdrog andelen af samejet, er blevet opløst uden likvidation.

#### C-444/10 - Schriever

Sagen omhandler hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse - overdragelse af ejendomsretten til en varebeholdning og erhvervsinventar, som finder sted samtidig med udlejningen af erhvervslokaler. I forbindelse med sagen udtalte EU-domstolen blandt andet:

24. Domstolen har ligeledes udtalt, at begrebet »hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse« i betragtning af dette formål skal fortolkes således, at det omfatter overdragelse af en forretning eller en selvstændig del af en virksomhed, som omfatter materielle aktiver og eventuelt immaterielle aktiver, som tilsammen udgør en virksomhed eller en del af en virksomhed, der kan fortsætte med at drive en selvstændig økonomisk virksomhed, men at begrebet ikke omfatter en ren overdragelse af goder, såsom salg af en varebeholdning (jf. Zita Modes-dommen, præmis 40, og SKF-dommen, præmis 37).

25. For at fastslå, at der foreligger en overdragelse af en forretning eller en selvstændig del af en virksomhed i henhold til sjette direktivs artikel 5, stk. 8, skal de overdragne elementer tilsammen følgelig udgøre en helhed, der er tilstrækkelig til at muliggøre, at der fortsat kan drives selvstændig økonomisk virksomhed.

32. Det følger af ovenstående betragtninger, at der skal foretages en samlet vurdering af de faktiske omstændigheder, som kendetegner den omhandlede transaktion, med henblik på at fastslå, om denne er omfattet af begrebet overdragelse af en samlet formuemasse i sjette direktivs forstand. I denne forbindelse skal der lægges særlig vægt på arten af den økonomiske virksomhed, som søges videreført.

#### EU-domstolens sag 321/05, Kofoed

Sagen omhandler Direktiv 90/434/EØF - den fælles beskatningsordning ved fusion, spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier - national afgørelse, hvorved en ombytning af selskabsandele undergives beskatning - ombytning af selskabsandele - udlodning af udbytte, der finder sted kort efter - retsmisbrug. EU-domstolen udtaler blandt andet:

38. Artikel 11, stk. 1, litra a), i direktiv 90/434 afspejler således det almindelige fællesskabsretlige princip om forbud mod retsmisbrug. Borgerne kan ikke på svigagtig vis eller med henblik på misbrug gøre fællesskabsbestemmelserne gældende. Deres anvendelsesområde kan ikke udvides til at dække erhvervsdrivendes retsstridige transaktioner, dvs. transaktioner, som ikke har fundet sted som led i almindelige kommercielle transaktioner, men alene har haft til formål retsstridigt at opnå fordele hjemlet i fællesskabsretten (jf. i denne retning dom af 9.3.1999, sag C-212/97, Centros, Sml. I, s. 1459, præmis 24, af 21.2.2006, sag C-255/02, Halifax m.fl., Sml. I, s. 1609, præmis 68 og 69, af 6.4.2006, sag C-456/04, Agip Petroli, Sml. I, s. 3395, præmis 19 og 20, og af 12.9.2006, sag C-196/04, Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, Sml. I, s. 7995, præmis 35).

#### EU-domstolens dom i sag C-137/02 - Faxworld

Sagen omhandler fradrag for købsmoms, stiftelse af et selskab, hvis selskabsformål er at tilvejebringe aktiver, der er nødvendige for den virksomhed, der skal udøves af et aktieselskab, der skal stiftes og overdragelse mod vederlag af samtlige disse aktiver til aktieselskabet efter dets stiftelse. I forbindelse med sagen udtalte EU-domstolen blandt andet:

11. Faxworld GbR er et personselskab, som er reguleret af borgerligretlige regler, og som blev stiftet den 1. oktober 1996 med det ene selskabsformål at forberede stiftelsen af Faxworld Telefonmarketing AG (herefter »Faxworld AG«).

12. Således som den forelæggende ret har forklaret, kan der forud for stiftelsen af et Aktiengesellschaft (et aktieselskab efter tysk ret) - således som det er tilfældet i hovedsagen - oprettes et såkaldt Vorgründungsgesellschaft. Dette stiftes ved, at stifterne indgår en såkaldt forkontrakt om at samarbejde om

stiftelsen af et Aktiengesellschaft. Hvis det sidstnævnte selskab efter stiftelsen ønsker at overtage de aktiver, som er blevet erhvervet af dette Vorgründungsgesellschaft, såvel som dettes rettigheder og pligter, kan denne overdragelse ikke ske automatisk, men overdragelsen til aktieselskabet må ske ved en særskilt retshandel.

13. Således lejede Faxworld GbR, i sin egenskab af Vorgründungsgesellschaft, kontorlokaler, købte udstyr og foretog indretning af kontorlokalerne. Det udsendte endvidere informationsskrivelser og reklamerede for Faxworld AG, som skulle stiftes. Efter stiftelsen af Faxworld AG ved notarialdokument af 28. november 1996 indstillede Faxworld GbR sin virksomhed og overdrog samtlige aktiver, som det forinden havde erhvervet, til det netop stiftede Faxworld AG til en salgspris på knap 90 000 DM, svarende til den bogførte værdi. Faxworld AG kunne således uden videre påbegynde sin virksomhed i de kontorlokaler, som var blevet lejet og indrettet af Faxworld GbR med henblik på dets behov.

14. I overensstemmelse med sit eneste selskabsformål gennemførte Faxworld GbR således ingen transaktioner i senere led, bortset fra overdragelsen af de erhvervede aktiver til Faxworld AG.

#### C-497/01, Zita Modes

Sagen omhandler hvorvidt reglerne om momsfri virksomhedsoverdragelse anvendes for enhver overdragelse af en samlet formuemasse eller kun for overdragelser, hvor modtageren driver samme erhvervsmæssige virksomhed som overdrageren. I forbindelse med sagen udtalte EU-domstolen blandt andet:

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

41. Som generaladvokaten med rette har anført i punkt 39 i forslaget til afgørelse, er en særlig behandling begrundet under disse omstændigheder, navnlig fordi det momsbeløb, der skal udredes i forbindelse med overdragelsen, kan være særligt afgørende for den pågældende virksomheds ressourcer.

42. Hvad for det andet angår den brug, som modtageren skal gøre af den overdragne formuemasse, bemærkes, at sjette momsdirektivs artikel 5, stk. 8, ikke indeholder udtrykkelige betingelser vedrørende brugen.

43. For så vidt angår den omstændighed, at stk. 8 bestemmer, at modtageren træder i overdragerens sted, bemærkes, således som Kommissionen med rette har gjort gældende, at det følger af ordlyden af dette stykke, at denne indtræden ikke udgør en betingelse for anvendelsen af stykket, men en ren konsekvens af den omstændighed, at der ikke anses for at være sket nogen levering.

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

45. Derimod følger der intet krav af sjette momsdirektivs artikel 5, stk. 8, om, at modtageren forud for overdragelsen udøver samme type erhvervsvirksomhed som overdrageren.



46. Første og andet præjudicielle spørgsmål skal således besvares med, at sjette momsdirektivs artikel 5, stk. 8, skal fortolkes således, at når en medlemsstat gør brug af muligheden i denne bestemmelses første punktum for at anlægge den betragtning, at der i merværdiafgiftsmæssig henseende ikke er sket en levering af goder ved overdragelse af en samlet formuemasse, finder denne regel om, at der ikke foreligger en levering, anvendelse - med forbehold for en eventuelt brug af muligheden for at begrænse anvendelsen af denne regel på de betingelser, der fremgår af stk. 8, andet punktum - på enhver overdragelse af en forretning eller en selvstændig del af en virksomhed, som omfatter materielle aktiver og eventuelt immaterielle aktiver, som tilsammen udgør en virksomhed eller en del af en virksomhed, der kan fortsætte med at drive en selvstændig økonomisk virksomhed. Modtageren i forbindelse med overdragelsen skal dog have til hensigt at drive forretningen eller en del af den virksomhed, som således er overdraget, og ikke blot have til hensigt øjeblikkeligt at likvidere den pågældende virksomhed eller at sælge lagerbeholdningen.

#### C-408/98 - Abbey National

Sagen omhandler retten til momsfradrag i forbindelse med overdragelse en udlejningsejendom i drift. I forbindelse med sagen udtalte EU-domstolen blandt andet:

42. De præjudicielle spørgsmål skal derfor besvares med, at når en medlemsstat har gjort brug af den mulighed, der er foreskrevet i sjette direktivs artikel 5, stk. 8, på en sådan måde, at en hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse betragtes, som om der ikke foreligger en levering af goder, udgør de udgifter, som overdrageren har afholdt for de tjenesteydelser, der er erhvervet for at gennemføre denne overdragelse, en del af denne afgiftspligtige persons almindelige omkostninger og har således i princippet en direkte og umiddelbar tilknytning til den nævnte skattepligtige persons samlede økonomiske virksomhed. Hvis overdrageren foretager såvel transaktioner, der giver ret til fradrag, som transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, følger det af sjette direktivs artikel 17, stk. 5, at overdrageren alene kan fradrage den del af momsen, der forholdsmæssigt svarer til beløbet for den førstnævnte form for transaktioner. Hvis de forskellige tjenesteydelser, som overdrageren har erhvervet med henblik på at gennemføre overdragelsen, har en direkte og umiddelbar tilknytning til en klart afgrænset del af hans økonomiske virksomhed, således at omkostningerne for de nævnte tjenesteydelser er en del af de almindelige omkostninger, som er forbundet med denne del af virksomheden, og alle transaktionerne fra denne del af virksomheden er pålagt moms, kan den afgiftspligtige dog fradrage hele den moms, der har belastet de udgifter, som han har afholdt med henblik på at erhverve disse tjenesteydelser.

#### EU-domstolens dom i sag C-425/06, Part Service

Sagen omhandlede leasing af biler, forsikring mv. samt anvendelse af det EU-retlige misbrugsprincip. I sagen har EU-domstolen blandt andet udtalt:

40. Med sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktiv skal fortolkes således, at der er tale om misbrug, når opnåelse af en afgiftsfordel er hovedformålet med den eller de omhandlede transaktioner, eller om dette udelukkende er tilfældet, såfremt det eneste formål hermed er at opnå en afgiftsfordel, og andre erhvervsmæssige formål ikke foreligger.

44. Når Domstolen således i dommens præmis 82 fastslog, at transaktionerne under alle omstændigheder udelukkende havde til formål at opnå en afgiftsfordel, har den dermed ikke gjort denne omstændighed til en forudsætning for, at der foreligger misbrug. Den understregede blot, at minimumsgrænsen for at konstatere misbrug var overskredet i sagen for den forelæggende ret.

45. Herefter skal det første spørgsmål besvares med, at sjette direktiv skal fortolkes således, at der foreligger misbrug, når opnåelse af en afgiftsfordel er hovedformålet med den eller de omhandlede transaktioner.

EU-domstolens dom i sag C-255/02, Halifax m.fl.

Sagen omhandlede en bank (med begrænset momsfradragsret) og 3. mands opførelse af fast ejendom (med fuld momsfradragsret) med henblik på udlejning til banken og om dagældende 6. momsdirektiv skulle fortolkes således, at det ikke gav afgiftspligtige personer ret til at fratrække indgående moms, når de transaktioner, der begrundede denne ret, udgjorde et misbrug. I sagen har EU-Domstolen blandt andet udtalt:

68. Uanset denne konstatering bemærkes det, at ifølge fast retspraksis kan fællesskabsretten ikke gøres gældende af borgerne med henblik på at muliggøre svig eller misbrug (jf. bl.a. dom af 12.5.1998, sag C-367/96, Kefalas m.fl., Sml. I, s. 2843, præmis 20, af 23.3.2000, sag C-373/97, Diamantis, Sml. I, s. 1705, præmis 33, og af 3.3.2005, sag C-32/03, Fini H, Sml. I, s. 1599, præmis 32).

69. Således kan anvendelsesområdet for fællesskabsretten ikke udvides til at dække erhvervsdrivendes retsstridige transaktioner, dvs. transaktioner som ikke har fundet sted som led i almindelige kommercielle transaktioner, men alene har haft til formål retsstridigt at opnå fordele hjemlet i fællesskabsretten (jf. i denne retning bl.a. dom af 11.10.1977, sag 125/76, Cremer, Sml. s. 1593, præmis 21, og af 3.3.1993, sag C-8/92, General Milk Products, Sml. I, s. 779, præmis 21, samt Emsland-Stärke-dommen, præmis 51).

70. Dette princip om forbud mod misbrug finder også anvendelse på momsområdet.

71. Således er bekæmpelse af afgiftssvig, afgiftsunddragelse og muligt misbrug et formål, som anerkendes og støttes i sjette direktiv (jf. dom af 29.4.2004, forenede sager C-487/01 og C-7/02, Gemeente Leusden og Holin Groep, Sml. I, s. 5337, præmis 76).

72. Som Domstolen imidlertid allerede gentagne gange har gange fastslået, skal fællesskabslovgivningen tillige være klar, og de retsundergivne må kunne forudse dens anvendelse (jf. bl.a. dom af 22.11.2001, sag C-301/97, Nederlandene mod Rådet, Sml. I, s. 8853, præmis 43). Dette krav om en klar retstilstand gælder med særlig styrke, når der er tale om bestemmelser med retsvirkninger af økonomisk art, således at de berørte kan få et nøjagtigt kendskab til omfanget af de forpligtelser, der herved pålægges dem (jf. bl.a. dom af 15.12.1987, sag 326/85, Nederlandene mod Kommissionen, Sml. s. 5091, præmis 24, og af 29.4.2004, sag C-17/01, Sudholz, Sml. I, s. 4243, præmis 34).

73. Desuden følger det af retspraksis, at en erhvervsdrivendes valg mellem fritagne og afgiftspligtige transaktioner kan begrundes ved en flerhed af elementer, herunder navnlig overvejelser af fiskal karakter angående momsordningens objektive art (jf. bl.a. BLP Group-dommen, præmis 22, og dom af 9.10.2001, sag C-108/99, Cantor Fitzgerald International, Sml. I, s. 7257, præmis 33). Når den afgiftspligtige person kan vælge mellem to transaktioner, påbyder sjette direktiv ikke den pågældende at vælge den transaktion, der medfører betaling af den højeste moms. Således som generaladvokaten har anført i forslagets punkt 85, har afgiftspligtige personer tværtimod ret til at vælge en sådan struktur for virksomhedsdriften, at deres afgiftstilsvar reduceres.

74. Henset til disse betragtninger fremgår det, at konstatering af et misbrug på momsområdet for det første kræver, at de omhandlede transaktioner - selv om de betingelser formelt er overholdt, der er fastsat i de relevante bestemmelser i sjette direktiv og i den nationale lovgivning til gennemførelse af direktivet - ville indebære, at der blev opnået en afgiftsfordel, som det ville stride mod formålet med disse bestemmelser at tildele.

75. For det andet skal det tillige fremgå af en samlet række objektive omstændigheder, at hovedformålet med de omhandlede transaktioner er opnåelsen af en afgiftsfordel. Således som generaladvokaten har præciseret i forslagets punkt 89, mister forbuddet mod misbrug sin relevans, når der kan være en anden begrundelse for de omhandlede transaktioner end blot at opnå afgiftsfordele.

#### EU-domstolens sag C-110/99, Emsland-Stärke

Sagen omhandler landbrug, eksportrestitutioner, varer, der umiddelbart genindføres til Fællesskabet og misbrug af rettigheder. EU-domstolen udtaler blandt andet:

51. Det fremgår i denne forbindelse af Domstolens praksis, at anvendelsesområdet for Fællesskabets forordninger ikke kan udvides til at dække erhvervsdrivendes retsstridige transaktioner (Cremer-dommen, præmis 21). Domstolen har ligeledes fastslået, at den omstændighed, at ind- og udførselstransaktioner ikke har fundet sted som led i en almindelig handel, men alene har haft til formål retsstridigt at profitere af monetære udligningsbeløb, kan være til hinder for anvendelsen af sådanne positive monetære udligningsbeløb (General Milk Products-dommen, præmis 21).

#### EU-domstolens sag C-8/92, General Milk Products

Sagen omhandler mejeriprodukter, udførsel og udligningsbeløb. EU-domstolen udtaler blandt andet:

21. Som hævdet af sagsøgeren og Kommissionen, gælder dette, medmindre det påvises, at indførslen og genudførslen af denne ost ikke har fundet sted som led i en almindelig handel, men alene har haft til formål retsstridigt at profitere af monetære udligningsbeløb (jf. i analogi hermed dom af 27.10.1981, sag 250/80, Töpfer, Smi. s. 2465). Det tilkommer den forelæggende ret at afgøre, om der foreligger en fiktiv handel.

#### EU-domstolens sag 125/76, Peter Cremer

Sagen omhandler landbrug, restitution og foderblandinger. EU-domstolen udtaler blandt andet:

21. Over for denne tvivl bør det understreges, at Rådet på grund af det omstridte produkts særlige natur nødvendigvis har benyttet omtrentlige og skønsmæssige vurderingsmetoder for at sikre forordningens anvendelighed; det fremgår ydermere af svarene på det andet og tredje spørgsmål, at anvendelsesområdet for den pågældende forordning og Kommissionens forordning nr. 171/64 ikke i noget tilfælde kan udvides til at dække erhvervsdrivendes retsstridige transaktioner ved anvendelse af den skønsmæssige bedømmelse, som benyttes ved restitutionsberegningen, så meget mere som det på daværende tidspunkt drejede sig om at iværksætte ikke en fuldt færdig ordning, men en ramme, inden for hvilken de nationale myndigheder på eget ansvar skulle sikre styringen af markedet for de pågældende produkter;

#### SKM2021. 205. ØLR

Østre Landsret fandt, at der hverken i EU-Domstolens praksis eller i den forvaltningsretlige tilbagekaldelseslære var hjemmel til at tilbagekalde en tilladelse til fællesregistrering af de sagsøgende selskaber med tilbagevirkende kraft, da de lovbestemte formelle betingelser for fællesregistrering var opfyldt. Tilbagekaldelse kunne derfor ikke ske.

[...]

Landsrettens begrundelse og resultat

[...]

EU-Domstolen har i dommene G12, C-251-16 præmis 28, og G11, de forenede sager C-131/13, C-163/13 og C-164/13 præmisserne 57-62, fastslået, at det ikke er et krav for anvendelse af domstolens praksis vedrørende misbrug på momsområdet, at der er sket gennemførelse heraf i medlemsstaterne ved national lovgivning. EU-domstolens praksis vedrørende misbrug på momsområdet har vedrørt transaktioner, som kunne omdefineres, hvorved den afgiftspligtige person blev stillet som om en fordel, fritagelse, fradrag mv. ikke var opnået, da den afgiftspligtige person ikke opfyldte de objektive betingelser for at opnå retten. Konsekvensen af at en transaktion udgør et misbrug efter EU-Domstolens praksis er således ikke, at der pålægges en afgiftspligtig person en pligt. Yderligere har EU-Domstolen ikke i sin praksis berørt spørgsmålet om tilsidesættelse af en fællesregistrering af selskaber som følge af misbrug på momsområdet.

Landsretten finder således, at der med udgangspunkt i EU-Domstolens praksis om misbrug på momsområdet i det foreliggende tilfælde, hvor H1 A/S og H2 A/S på tidspunktet for fællesregistreringen den 1. januar 2010 opfyldte betingelserne herfor i momslovens § 47, stk. 4, ikke kan ske tilbagekaldelse af en tilladelse til fællesregistrering med henblik på, at der skal svares moms af allerede betalt leje og/eller fremtidig leje fra H2 A/S til H1 A/S.

Det kan endvidere lægges til grund, at H1 A/S og H2 A/S ikke har undladt at fremkomme med oplysninger, som er blevet efterspurgt, eller som har været relevante for tilladelsen til fællesregistrering. På denne baggrund findes der heller ikke at kunne ske tilbagekaldelse af fællesregistreringen på grundlag af den forvaltningsretlige tilbagekaldelseslære.

Henset hertil og til, at der ikke i øvrigt findes nationale regler, som tillader tilbagekaldelse af en fællesregistrering på grund af misbrug, findes der allerede af disse årsager ikke at være hjemmel til tilbagekaldelsen af fællesregistreringen i henhold til EU-Domstolens praksis om misbrug på momsområdet eller nationale bestemmelser.

Af disse grunde frifindes H1 A/S og H2 A/S for Skatteministeriets påstande.

[...]

#### SKM2019. 553. LSR

Landsskatteretten ændrede SKATs besvarelse af en anmodning om et bindende svar fra "nej" til "ja", idet en samlet overdragelse af nogle ejendomme og de tilhørende aktiviteter blev anset for en momsfrataget virksomhedsoverdragelse i medfør af momslovens § 8, stk. 1, nr. 3. Landsskatteretten lagde herved vægt på, at der skete en samlet overdragelse af de omhandlede ejendomme sammen med den momspligtige udlejningsaktivitet og den momspligtige aktivitet med projektudvikling og salg af fast ejendom, der var knyttet til ejendommene. Der skete således en samlet overdragelse af sælgers aktiviteter, og køber overtog og fortsatte disse aktiviteter. Den samlede overdragelse kunne derfor ske momsfrit.

[...]

Landsskatterettens afgørelse—Der skal tages stilling til, om det er med rette, at SKAT har svaret nej til følgende spørgsmål:

1. Kan SKAT bekræfte, at overdragelsen af [området] skal behandles som en momsfrataget virksomhedsoverdragelse i medfør af momslovens § 8, stk. 1, nr. 3?
2. I tilfælde af at SKAT svarer benægtende på spørgsmål 1. Kan SKAT bekræfte, at overdragelsen af [området] skal anses som en momsfrataget overdragelse af fast ejendom, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, idet der overdrages en ejendom med gamle bygninger?

#### Spørgsmål 1:

Følgende fremgår af momslovens § 3, stk. 1:

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

Følgende fremgår af den bagvedliggende artikel 9, stk. 1, i momssystemdirektivet:

"Ved »afgiftspligtig person« forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den på gældende virksomhed. —Ved »økonomisk virksomhed« forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Ved økonomisk virksomhed forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter."

Følgende fremgår af momslovens § 4, stk. 1:

"Der betales afgift af varer og ydelser, der leveres mod vederlag her i landet. Ved levering af en vare forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode. Levering af en ydelse omfatter enhver anden levering."

Følgende fremgår af momslovens § 8, stk. 1:

"Levering mod vederlag omfatter salg af virksomhedens aktiver, når der er fuld eller delvis fradragsret ved indkøb, fremstilling mv. 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 overtagne aktiver."

Bestemmelsen implementerer momssystemdirektivets artikel 19, der har følgende ordlyd:

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

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

Begrebet "hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse" et selvstændigt EU-retsligt begreb, som skal fortolkes ensartet i medlemsstaterne. Begrebet omfatter ifølge EU-Domstolen; "overdragelse af en forretning eller en selvstændig del af en virksomhed, som omfatter materielle aktiver og eventuelt immaterielle aktiver, som tilsammen udgør en virksomhed eller en del af en virksomhed, der kan fortsætte med at drive en selvstændig økonomisk virksomhed", jf. præmisserne 31 og 32 i sag C-651/11 (X).

[...] "arealet" var beliggende i By Y1. "arealet" bestod af otte matrikelnumre, der var ejet af selskabet, og af en lejet grund. Det er oplyst, at "arealet" var bebygget, og at selskabet siden 19xx havde anvendt "arealet" til momspligtig udlejning af [...] til [...] virksomhed (engrossalg af [...], [...] og [...]). Videre var der sket udlejning af lokaler og arealer til bl.a. G11 og G10.

Ifølge det oplyste havde selskabet en samlet omsætning på ca. x mio. kr. Ca. 56 % af omsætningen kom fra udlejningen af [...], mens den øvrige del af omsætningen kom fra den anden udlejningsaktivitet.

Selskabets ledelse besluttede i år 2000, at der skulle etableres et nyt [...] område i By Y2. Udflytningen af [...] aktiviteterne til det nye [område] i By Y2 blev gennemført i begyndelsen af 2016. Aktiviteten med udlejning af [...] ophørte derfor og er erstattet med nye lejeaftaler indgået med H2 ApS.

Samtidigt med beslutningen i år 2000 om udflytningen af [...] aktiviteterne til By Y2 besluttede selskabets ledelse, at [...] "arealet" i By Y1 skulle sælges. Selskabet indgik herefter i 2007/2008 en betinget aftale med en anden køber om salg af [...] "arealet". Handlen blev dog ikke gennemført.

Der blev herefter iværksat et arbejde med henblik på gennemførelse af en ændring af lokalplanen, således at området kunne bebygges med både erhverv og boliger. I 2011 blev ændringerne gennemført.

Herefter ansatte selskabet en medarbejder, der fik til opgave at gennemføre processen frem til salget af [...] "arealet". Selskabet har herefter lavet et omfattende forberedende arbejde omkring salget, herunder forretnings- og udviklingsplan for hele området med design af infrastruktur og bygninger, herunder delprojekter med bl.a. hvilke bygningstyper, der skal indbygges i området, størrelsen og kvaliteten heraf. Selskabet har arbejdet med fire forskellige salgsscenarier, med forskellig risikoprofil for selskabet. Der har i perioden fra 2011 og frem til salget i 2016 været dialog med ca. 50 interesserede købere.

Selskabet har i perioden fra 2006 og frem til salget i 2016 afholdt x-x mio. kr. til f.eks. lokalplan, salgshonorar, advokater og styring af byudviklingsprojektet. Udgifterne er bl.a. finansieret ved, at selskabet i perioden fra 2006 frem til salget i 2016 har solgt ca. 25 % af det oprindelige [...] areal.

Selskabet har den [dato] 2016 indgået en betinget købsaftale med køberen med overtagelse den [dato] 2016. Der er i forbindelse hermed udarbejdet otte stort set enslydende købsaftaler, en for hver matrikel, hvoraf det bl.a. fremgår, at selskabet er ejer af ejendommen, som udgør en del af området, at køberen ønsker at udvikle området til et fremtidigt beboelses- og erhvervsområde i overensstemmelse med indholdet af lokalplanen, og at det er en forudsætning, at køberen erhverver alle ejendomme, der samlet udgør området, jf. pkt. 2.

Videre følger det, at køberen skal afholde samtlige omkostninger til infrastruktur, der knytter sig til udnyttelsen af ejendommens byggeret. Køberen etablerer og afholder omkostningerne til etablering af de for udnyttelsen af ejendommens byggeret nødvendige parkeringsfaciliteter i overensstemmelse med krav i lokalplanen. Køberen overtager herved også selskabets forpligtelser over for G4 K/S til etablering af infrastruktur jf. pkt. 17.

Køberen indtræder fra overtagelsesdagen bl.a. i lejeaftaler med G10 A/S og G11 ApS. Videre indtræder køberen i selskabets rettigheder og forpligtelse i medfør af udbygningsaftaler samt partnerskabsaftale med by Y3 Kommune relateret til udviklingen af området samt aftale med [forsyningsselskab] vedrørende medfinansiering af projektejsers klimatilpasningsprojekt på [...] "arealet". Videre indtræder køberen i selskabets forpligtelse til at etablere en ca. [x] meter lang støjskærm. Rettighederne til navnet "[...]" med dertil hørende etableret hjemmeside overdrages også til køberen, jf. pkt. 18.

Det er videre oplyst, at køberen har ansat selskabets medarbejder, der har været vicevært på området. Køberen har siden overtagelsen indgået 27 nye lejeaftaler. Udlejningen forventes at pågå 3-4 år efter overtagelsen.

Landsskatteretten bemærker, at selskabet har haft momspligtige aktiviteter med udlejning af [...]. Denne aktivitet er ophørt og erstattet med nye lejeaftaler indgået med H2 ApS. Videre har selskabet haft momspligtige aktiviteter med udlejning af lokaler og arealer. Nogle af disse lejemål er ifølge det oplyste ophørt, mens andre er videreført af køberen.

Landsskatteretten finder, at selskabet herudover har påbegyndt en yderligere økonomisk aktivitet med projektudvikling og salg af fast ejendom. Der er herved henset til, at de omhandlede aktiviteter er iværksat med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter. Det bemærkes herved, at selskabet i perioden fra 2006 og frem til salget i 2016 har solgt ca. 25 % af det oprindelige [...] areal.

Videre finder Landsskatteretten, at der i henhold til de fremlagte aftaler er sket en samlet overdragelse af selskabets aktiviteter pr. [dato] 2016, hvilken bestod af aktiviteten med udlejning af lokaler og arealer og af aktiviteten med projektudvikling og salg af fast ejendom.

Under hensyn til, at køberen har haft til hensigt at udvikle området til et fremtidigt beboelses- og erhvervsområde i overensstemmelse med lokalplanen, og at køberen i henhold til aftalen overtog samtlige selskabets rettigheder og forpligtelser, finder Landsskatteretten, at den samlede overdragelse kan ske momsfrit, jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt.

Det bemærkes herved, at køberen i følge det oplyste har forsat dele af udlejningsaktiviteten, og at køberen har forsat aktiviteten med projektudvikling og salg af fast ejendom, hvilket er understøttet af det fremlagte billedmateriale.

Landsskatteretten ændrer således SKATs besvarelse af spørgsmål 1 til ja, hvorefter spørgsmål 2 bortfalder.

#### SKM2016. 634. LSR

Overdragelse af et areal, der af det sælgende selskab blev anvendt i forbindelse med dets momspligtige aktiviteter, der dels udgør havnedrift og dels udgør erhvervsmæssig udlejning af fast ejendom, i hvilken forbindelse selskabet var frivilligt registreret for udlejning af fast ejendom, kan ikke anses som en momsfri virksomhedsoverdragelse, jf. ML § 8, stk. 1, 3. pkt. Selvom køber overtager lejekontrakterne ved købet, er dette ikke ensbetydende med, at køber har til hensigt selv at fortsætte driften af udlejningsvirksomheden, eller at udøve en driftsmæssig anvendelse af de overtagne aktiver, der kan sidestilles hermed.

Landsskatteretten stadfæster spørgsmålet om virksomhedsoverdragelse i henhold til SKM2013. 824. SR.

#### SKM2019. 212. SR

Skatterådet bekræftede, at udlejningsejendommen med igangværende udlejning kunne overdrages uden moms, som en momsfri virksomhedsoverdragelse, jf. momslovens § 8, stk. 1.

Aftalen om overdragelse var indgået efter, byggeriet var påbegyndt.

#### SKM2019. 211. SR

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at Spørger s levering af nyopførte bygninger med ejerlejligheder kunne sælges momsfrit til en køber, der videreførte udlejningen af ejendommen. Aftalen om overdragelse var indgået før, byggeriet var påbegyndt.

#### SKM2018. 619. SR

Skatterådet kan ikke bekræfte, at salg af grund, byggeretter og byggeprojekt kan betragtes som en momsfri virksomhedsoverdragelse, jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt.

Skatterådet finder ikke, at betingelsen om, at der skal være tale om overdragelse af en økonomisk enhed, der kan drives selvstændigt, er opfyldt. I stedet anses transaktionen som et momspligtigt salg af en byggegrund (inkl. byggeretter), samt visse aktiviteter udarbejdet i forbindelse med udvikling af grunden. Endvidere er der ingen kendskab til hvilken indtægt eller hvornår en eventuel indtægt vil kunne registreres.

Disse elementer kan tilsammen ikke vurderes som værende en selvstændig økonomisk virksomhed, idet der ikke overdrages en virksomhed i drift (going concern).

[...]

### *Begrundelse*

[...]

Spørger, er en del af en koncern, der bl.a. har aktiviteter inden for bolig- og erhvervsudlejning, opførelse og salg af parcelhuse.

Spørger ejer ejendommene, matr.nr. I (hovedmatrikel), II, III og IV.

Spørger har ejet ejendommene, der har et areal på flere hektar, siden 2007, og har været frivillig registreret for udlejning af fast ejendom efter momslovens § 51.

"arealet" med tilhørende bygninger blev erhvervet i den hensigt at gennemføre et stort byggeprojekt. Bygningerne på "arealet" er revet ned, og de på "arealet" værende pavilloner vil blive flyttet i takt med, at byggeriet kommer til at optage pladsen på byggegrunden.

Den gamle Lokalplan, vedtaget i 2011, projekterede et større erhvervs- og boligbyggeri på "arealet", bestående af opførelse af sammenhængende bygninger i varierende højde, og med et etageareal på xxx.xxx m<sup>2</sup>.

Den nye Lokalplan, vedtaget i 2016, ophævede den gamle Lokalplan, og projekterede et erhvervs- og boligbyggeri på "arealet", bestående af flere bygninger end det gamle projekt, og planlagt med opførelsen af et antal karréer samt 2 meget høje bygninger med et etageareal på xxy.xxx m<sup>2</sup>.

Af den nye Lokalplan fremgår det at grundejeren, ejer af Spørger, havde anmodet kommunen om at udarbejde en ny Lokalplan på baggrund af en ny masterplan, idet Spørger ikke længere ønskede at gennemføre det i den gamle Lokalplan projekterede spektakulære byggeri.

Spørger har sammen med kommunen viderebearbejdet projektet i den gamle Lokalplan, og den nye Lokalplan afspejler dette udviklingsarbejde, og er meget mere specifik end sædvanligt og møntet på et konkret projekt. Bl.a. er der faste rammer for bygningernes arkitektur, herunder størrelse, form, facademateriale, udseende, begrønningskrav mv. samt en række detaljerede krav til fælles"arealet" for hele området.

Henset til projektets størrelse kommer opførelsen til at ske i etaper. Det var ikke hensigten at Spørger skulle stå for hele projektet, og det forventes, at Spørger over tid vil komme til at afhænde dele af grunden, tilhørende byggeretter og projektplan til andre parter. Der vil i den forbindelse ske den nødvendige udstykning i selvstændige matrikler eller en opdeling i ejerlejligheder.

I dag er "arealet" opdelt i et antal byggefelter, og de første 3 byggefelter er udstykket herfra og solgt med moms som byggegrunde til 'Byggefelt-selskaber', der efterfølgende er solgt til tredjemand. Videre er der solgt dele af en af de kommende bygninger. Spørger har ikke anset disse delsalg som en virksomhedsoverdragelse, og der blev opkrævet moms ved salgene.

Indtil 2014 havde projekteringsarbejdet omfattet involvering af bygherre, arkitekter, ingeniører, bygherreprådgiver og byggestyrer, og der var foretaget diverse arbejder på grunden såsom oprydning og nedrivning af bygninger, samt afholdt en løbende dialog med kommunen om projektarbejdet.



Det er oplyst, at parterne i projektet nu er ved at nærme sig en fase, hvor finansieringen skal på plads, og de første bygninger skal opføres.

Af det til Skattestyrelsen fremsendte materiale vedrørende overdragelsen af den resterende ejendom, de 7 byggefelter og parkeringsanlægget under de 3 allerede solgte byggefelter, er følgende oplyst:

Af Letter of Intent (LOI) fremgår, at køber erhverver 8 SPV selskaber (Special Purpose Vehicle companies, ApS'er oprettet med henblik på gennemførelse af et enkelt projekt med begrænset økonomisk risiko for ejeren af det pågældende ApS).

Spørger, skal som sælger, stifte 8 ApS'er, et for hvert byggefelt samt et for parkeringsanlægget. Herefter overdrager Spørger til hvert enkelt ApS den hertil svarende grund (byggefelt), byggeretten, rettighederne til projektet, der inkluderer materiale fra arkitekter, ingeniører og andre rådgivere. Materiale, der er nødvendigt for at opnå byggetilladelse.

Herefter erhverver køber samtlige anparter i ApS'erne, og køber vil fortsætte aktiviteterne med de samme forretningsmæssige formål som Spørgers hidtidige aktivitet.

Prisen for anparterne vil svare til værdien af egenkapitalen af hvert ApS på datoen for closing. En foreløbig pris på i alt ( ) kr. + ( ) kr. pr. parkeringsplads. Den endelige pris vil blive justeret alt efter, hvorvidt der vil blive givet byggetilladelse til flere eller færre antal etagemeter.

Af udkastet til den betingede grundkøbsaftale mellem Spørger (sælger) og et af Spørger 100 % ejet datterselskab (køber) fremgår bl.a., at overførslen af ejendommen (grundstykke), byggefelt 8X, fra Spørger til datterselskabet skal gennemføres ved en skattepligtig tilførsel af aktiver (apportindskud), og købesummen erlægges ved Spørgers nytægning af nominelt XX kr. anparter i datterselskabet. Ejendommen og de hertil hørende aktiver og passiver indskydes i datterselskabet efter reglerne om skattepligtig tilførsel af aktiver.

Efter overtagelse af ejendommen ønsker datterselskabet at udnytte de tilhørende byggeretter til at projektere og opføre et antal bolig- og erhvervslejligheder samt dertil hørende indendørs- og udendørs fællesarealer og fælles bestanddele på terræn og i kælderen, herunder parkering, cykelparkering, depotrum, teknikrum mv. Af aftalen fremgår det, at det er dette, der skal forstås som 'projektet'.

Spørger og datterselskabet er enige om, at der er tale om en momsfri virksomhedsoverdragelse, idet datterselskabet har til hensigt at fortsætte den påtænkte anvendelse af ejendommen, dvs. udvikling og opførelse af ejendommen med henblik på efterfølgende salg.

Ligeledes er Spørger og datterselskabet enige om, at datterselskabet overtager forpligtelsen til at betale en merkøbesum til den tidligere ejer af ejendommen, for den forholdsmæssige andel byggeretter, som datterselskabet forventes at udnytte i forbindelse med projektet.

Videre fremgår det, at Spørger har udviklet et projekt, der kan udføres på ejendommen, og datterselskabet overtager alt det af Spørger udarbejdet projektmateriale relateret til projektet og ejendommen. Eksempelvis arkitektmateriale, ingeniørberegninger, materialebeskrivelser, visualiseringer, arbejdsbeskrivelser, tegninger, typeplaner, facadeskitser, principbeskrivelser, oversigtsplaner, principdiagrammer, konstruktionsdokumentation, statistiske beregninger, konstruktionsplaner, konstruktionsdetaljer, arealoversigter, mv., idet det er køberens intention at fortsætte Spørgers virksomhed med udvikling af projektet og salg af den udviklede ejendom.

Endelig fremgår det af udkastet til den betingede grundkøbsaftale, at Spørger ikke har foretaget nogen form for byggemodning på ejendommen, og at ethvert anlæg på ejendommen derfor må udføres af datterselskabet og for datterselskabets regning. Datterselskabet overtager ejendommen med tilhørende

byggeretter uden nogen form for ansvar for Spørger som den er og forefindes, bortset fra adkomstmangler.

---

Skattestyrelsen bemærker om begrebet virksomhedsoverdragelse, at det omfatter overdragelse af en virksomhed i drift - en 'going concern'.

Der skal foreligge en funktionalitet, de overdragne elementer skal tilsammen udgøre en helhed, der kan fortsætte med at drive en selvstændig økonomisk virksomhed, hvorved der især forstås udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter. Der kan således kun foreligge en virksomhedsoverdragelse, når de aktiver, som basalt set er nødvendige for virksomhedens drift indgår i overdragelsen. Se DJV 2018-2, afsnit D. A. 3.1.4.1.

Som Generaladvokaten nævner i sag C-497/01, kan de overdragne elementer eksempelvis omfatte anlæg, udstyr, varelagre, lejerens interesse i en lejekontrakt, handelsnavn, patenter, varemærker, goodwill, forretningshemmeligheder, selskabsoplysninger, kundelister, fordelene ved eksisterende kontrakter osv. De enkelte elementer kan ikke selv udgøre en virksomhed, men hvis de sættes sammen, kan dette muliggøre en bestemt økonomisk virksomhed.

Efter dansk praksis er det muligt at virksomhedsoverdrage en udlejningsejendom, der er udlejet på standard/tidsubegrænsede lejekontrakter, idet der i disse tilfælde har været tale om besiddelse af et materielt gode, der indbringer en varig indtægt i form af lejeindtægter. Hvis det overdragne selskab ikke har til hensigt at fortsætte udlejningen af ejendommen, men eksempelvis har til hensigt at rive den ned og bygge nyt, kan der ikke være tale om en virksomhedsoverdragelse.

En overdragelse med henblik på salg af momspligtige ejerlejligheder enkeltvis, anses også som en virksomhedsoverdragelse, i det tilfælde, hvor de overdragne elementer udgør en del af byggegrund, byggeprojekt samt såvel kontraktaftaler med en entreprenør, der skulle opføre ejerlejlighederne, som med en ejendomsmægler, der skulle sælge dem.

I indeværende sag er der tale om overdragelse af et byggefelt/en byggegrund, med tilhørende byggeretter, og byggeprojekt.

Som nævnt ovenfor, anser Skattestyrelsen en byggeret som en adkomst til en fast ejendom, i denne sag byggegrunden. Byggeretten vil derfor have samme momsmæssige status som den pågældende byggegrund. Se SKM2017. 524. LSR.

Indeværende sag vedrører derfor spørgsmålet, om salg af grund (inkl. byggeretter) og byggeprojekt skal betragtes som en virksomhedsoverdragelse, jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt.

Det er oplyst at projektet består af en ny Lokalplan, som Spørger har foranlediget udarbejdet på baggrund af en masterplan. Den nye lokalplan er mere detaljeret med hensyn til arkitektur og fælles"arealet" end den tidligere lokalplan.

Projekteringsarbejdet havde indtil 2014 omfattet involvering af bygherre, arkitekter, ingeniører, bygherreprådgiver og byggestyrer. På grunden er der foretaget oprydning og nedrivning af bygninger.

Det fremgår af den betingede grundkøbsaftale mellem Spørger og Byggefelt 8X ApS, at det, der skal forstås som 'projektet', er udnyttelse af de til grunden hørende byggeretter til at projektere og opføre et antal bolig- og erhvervslejligheder samt dertil hørende indendørs- og udendørsfællesarealer og fælles bestanddele på terræn og i kælderen mv.

Efter det oplyste, kan det sammenfattes, at grunden endnu ikke er byggemodnet, der foreligger ingen byggetilladelse, der er ikke indgået aftale med en entreprenør om opførelse eller lignende af den kommende ejendom, der er ikke indgået aftale med en ejendomsmægler om salg af de fremtidige ejerlejligheder, der er heller ikke indgået lejekontrakter vedrørende udlejning af de fremtidige lejligheder, videre er finansieringen endnu ikke på plads.

Efter en samlet vurdering af de oplyste faktuelle omstændigheder i forbindelse med Spørgers salg af grunden, finder Skattestyrelsen ikke, at betingelsen, om at der skal være tale om overdragelse af en økonomisk enhed, der kan drives selvstændigt, er opfyldt. Dermed er bestemmelserne om en (delvis) virksomhedsoverdragelse jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt. heller ikke opfyldt.

Det er Skattestyrelsens opfattelse at transaktionen i indeværende anmodning omhandler et momspligtigt salg af en byggegrund (inkl. byggeretter), samt visse aktiviteter udarbejdet i forbindelse med at udvikle grunden. Disse elementer kan tilsammen ikke vurderes som værende en selvstændig økonomisk virksomhed, idet der ikke overdrages en virksomhed i drift. Endvidere er der ingen kendskab til hvilken indtægt eller hvornår en eventuel indtægt vil kunne registreres.

#### SKM2018. 246. SR

Skatterådet afgør, at Spørger kan overdrage to byggegrunde fra Spørger til Spørgers datterselskab inden for en etableret fællesregistrering uden at pålægge moms.

Overdragelsen kan dog alene finde sted, såfremt et videresalg af byggegrundene til 3. mand uden for fællesregistreringen vil finde sted mens datterselskabet stadig er en del af fællesregistreringen.

#### SKM2017. 600. SR

Skatterådet bekræfter, at et projekt bestående af momspligtig opførelse af et antal ejerlejligheder med henblik på salg til et 100 % ejet datterselskab kan overdrages som en momsfri virksomhedsoverdragelse, jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt.

[...]

#### *Begrundelse*

[...]

Det er SKATs opfattelse, at den beskrevne aktivitet, som Spørger ønsker at overdrage til det nye 100 % ejede datterselskab, kan anses som en delvis virksomhedsoverdragelse, jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt.

Det lægges til grund, at det projekt, der påtænkes overdraget, omfatter opførelse af en del af projekt L:

- Sælger (Spørger) har forestået udviklingen af projektet.
- Der er af kommunen vedtaget lokalplaner, ligesom kommunen har godkendt projektet.
- Det projekt, der påtænkes overdraget, består i opførelse af et vist antal ejerlejligheder med henblik på salg enkeltvist.
- Der foreligger en aftale med Selskab 2 (underleverandør) med hensyn til udførelse af entreprenørarbejdet, aftalen overdrages som en del af projektet.
- Der er indgået en aftale med en ejendomsmægler, der skal stå for at formidle salget af de enkelte ejerlejligheder, aftalen overdrages som en del af projektet.
- Det nye selskab bliver momsregistreret.
- De betingelser, der skal opfyldes for at en overdragelse kan anses som en momsfri virksomhedsoverdragelse, jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt.,

- En delvis virksomhedsoverdragelse kan alene foretages, når der er tale om en økonomisk enhed, der kan drives selvstændigt.
- Overdragelsen foretages med henblik på, at køber (det nye selskab) driver virksomheden videre som registreret virksomhed.
- Sælger (Spørger ophører med at drive den overtagne del af virksomheden.

ses herefter at være opfyldt.

SKAT finder, at den momspligtige aktivitet, der påtænkes overdraget, med opførelse med henblik på salg af et vist antal ejerlejligheder, kan anses som en momsfri virksomhedsoverdragelse ifølge momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt.

[...]

#### SKM2015. 530. SR

Skatterådet afviser at svare på, om Spørger efter anmodning kan opnå momsmæssig fællesregistrering efter momsloven § 47, stk. 4 med sine datterselskaber, der alle er direkte eller indirekte 100 procent ejede af selskabet, og alle er i Danmark hjemmehørende og indregistrerede kapitalselskaber.

Skatterådet kan ikke bekræfte, at Spørger kan overdrage byggegrunde til datterselskaberne uden at pålægge overdragelsessummen moms, selv om overdragelsen sker mellem selskaber omfattet af en momsmæssig fællesregistrering efter momslovens § 47, stk. 4.

Skatterådet bekræfter, at Spørger kan overdrage 50 procent af kapitalandelene i et datterselskab momsfrit.

Skatterådet bekræfter, at Spørgers datterselskab kan overdrage kapitalandelene i dets datterselskab momsfrit.

(...)

#### Begrundelse

Ved overdragelse af byggegrunde til udviklingsselskaberne, efter at der er etableret en fællesregistrering, undgår Spørger 1 at betale moms af transaktionen. Da selskabsandelene efter det oplyste senere vil kunne sælges momsfrit, uanset om det sker i eller uden for fællesregistrering, elimineres momspligten på byggegrundene således. Hvis den faste ejendom (bygninger med tilhørende grund) skal sælges ud af selskabet igen, kan dette ske momsfrit, når bygningerne ikke længere anses for nye bygninger.

Overdragelsen af byggegrundene umiddelbart efter etablering af fællesregistrering må efter SKATs opfattelse ses som indikation på, at der kan være tale om misbrug af reglerne.

Udviklingsselskaberne stiftes ved kontantindskud. Først når selskaberne er stiftet, og der er etableret en fællesregistrering, som muliggør momsfri transaktioner, indskydes byggegrundene som apportindskud i selskaberne. Herved opnår selskabet en afgiftsbesparelse.

Der ses imidlertid ikke at være en forretningsmæssig begrundelse for, at apportindskuddet af byggegrundene først sker efter stiftelsen af selskaberne. Baggrunden for at denne transaktion først sker efter at fællesregistreringen er etableret, ses ikke at have andre årsager end ønsket om at undgå at betale afgift. På den baggrund er det SKATs opfattelse, at fællesregistreringen ikke skal tillægges virkning for transaktionen. (...)

#### SKM2013. 59. SR

Skatterådet bekræfter, at salg af samtlige anparter i et selskab, som udelukkende indeholder en i 2011/2012 væsentligt til- og ombygget ejendom, skal betragtes som momsfrit salg af anparter.

Skatterådet kan ikke bekræfte, at der ved salg af en i 2011/2012 væsentligt til- og ombygget ejendom, kan foretages en momsmæssig opdeling af ejendommen.

Skatterådet finder, at når Spørger har købt en udlejningsejendom, der - medens til- og ombygningen står på - fortsat anvendes som en sådan, vil det efterfølgende salg af ejendommen være at anse som en momsfritaget virksomhedsoverdragelse, jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt., idet den pågældende ejendom anses som en økonomisk enhed, som en eventuel køber selvstændigt vil kunne videreføre som økonomisk virksomhed.

#### SKM2012. 503. SR

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

#### SKM2012. 43. SR

Skatterådet kan bekræfte, at der er tale om en virksomhedsoverdragelse, jf. momslovens § 8 stk. 1, 3. pkt., når der overdrages en byggegrund med tilhørende aftaler om opførelse og udlejning af butiksarealer. Skatterådet kan endvidere bekræfte, at Spørger har momsfradrag for forberedende omkostninger, såsom udgifter til projektudvikling, planlægning, undersøgelser mv., med henblik på at kunne udbyde et investeringsprojekt, der omfatter grund, planer for opførelse af bygninger samt en udlejningsaftale, selvom det efterfølgende viser sig, at projektet ikke bliver til noget. Dette gælder uanset, om der i forbindelse med forberedelsen er indkøbt en grund, hvorpå der ligger et parcelhus. Der vil i det tilfælde blot ikke være fradrag for omkostninger i forbindelse med selve salget af grunden med parcelhuset, da der vil være tale om en transaktion, der er momsfritaget i medfør af momslovens § 13, stk. 1, nr. 9.

#### SKM2011. 133. SR

Skatterådet bekræfter, at Spørgers salg af samtlige aktier i et selskab som udelukkende indeholder en i 2011 opført ejendom, skal betragtes som momsfrit salg af aktier, og derfor ikke er omfattet af bestemmelserne om moms ved salg af fast ejendom.

I sagen stiftede Spørger 4, 100 pct. ejede datterselskaber, og overdrog et grundstykke til hvert datterselskab, der herefter skulle stå for opførelse af hver deres bygning med 50 lejligheder.

#### SKM2010. 749. SR

Spørger ejede alle anparter i et ejendomsselskab, der igen var eneejer af flere ejendomme.

Skatterådet bekræfter, at der ikke skal opkræves moms ved salget af samtlige anparter i ejendomsselskabet.

Skatterådet fandt, efter en konkret vurdering, at der ikke foreligger salg af fast ejendom, når Spørger en sælger samtlige anparter i ejendomsselskabet. Det er tillagt vægt, at en eventuel køber ved besiddelsen af anparterne ikke vil opnå en eksklusiv brugsret til ejendommene.

[...]

Den juridiske vejledning 2021-1, afsnit D. A. 14.1.7 Fællesregistrering ML § 47, stk. 4

(...)

En fællesregistrering indebærer, at der ikke skal betales moms af intern omsætning mellem de fælles-registrerede virksomheder. Intern omsætning skal heller ikke indgå i beregningen af hel eller delvis fradragsret. (...)

#### Den juridiske vejledning 2021-1, afsnit D. A. 3.4 Misbrug

(...)

#### Hvornår er der tale om misbrug?

Fordele, som følger af momslovenes bestemmelser, herunder reglerne om fradrag, kan ikke gøres gældende, når de transaktioner mv., der begrundes denne ret, udgør et misbrug.

Konstateringen af misbrug kræver, at følgende betingelser er opfyldt:

Der vil blive opnået en momsfordel, som det ville stride mod formålet med de relevante bestemmelser at tildele, selv om disse bestemmelser formelt er overholdt.

Det skal også fremgå af en samlet række objektive omstændigheder, at hovedformålet med de omhandlede transaktioner er opnåelsen af en momsfordel.

Se sag C-255/02, Halifax plx., præmis 74 og 75.

For at konstatere misbrug er det tilstrækkeligt, at det er hovedformålet - og herved ikke det eneste formål - med transaktionen at opnå en momsfordel. Se sag C-425/06 (Part Service Srl.).

Se endvidere dommen i sagen C-251/16, Cussens m.fl., præmis 53.

Ved vurderingen af hovedformålet kan transaktionernes rent kunstige karakter sammen med juridiske, økonomiske og/eller personlige forbindelser mellem de aktører, der tager del i konstruktionen vedrørende lettelse af afgiftsbyrden tages i betragtning. Se sag C-255/02, Halifax plx., præmis 81.

Se endvidere dommen i sagen C-251/16, Cussens m.fl., præmis 60.

#### Direkte virkning

EU-Domstolen har i sagen C-251/16, Cussens m.fl. fastslået, at princippet om forbud mod misbrug skal fortolkes således, at det - uanset, om der findes en national foranstaltning, der giver dette princip virkning i den nationale retsorden - kan anvendes direkte med henblik på at nægte momsfritagelse. Princippet kan også finde anvendelse på forhold, der er foretaget før afsigelsen af dom af 21. februar 2006 i sagen C-255/02, Halifax mfl., uden at retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning er til hinder herfor. Se præmis 33, 39-41 og 44.

#### Berigtigelse af fordele efter konstateret misbrug

Konstateringen af misbrug har som konsekvens, at de fordele, som er opnået, skal berigtiges. Det sker ved at de transaktioner, der indgår i et misbrug, må omdefineres med henblik på at retablere den situation, der ville have foreligget, hvis de transaktioner, der udgør et misbrug, ikke var blevet foretaget.

Se endvidere dommen i sagen C-251/16, Cussens m.fl., præmis 46.

Denne berigtigelse kan foretages med tilbagevirkende kraft for hver enkelt af de transaktioner, for hvilke der er konstateret misbrug. Der skal ikke ske efteropkrævning af skyldig moms, der kunstigt påhvilede udgående transaktioner, som led i konstruktionen for at lette afgiftsbyrden. Hvis denne moms er afregnet, skal det for meget opkrævede beløb tilbagebetales.

Den afgiftspligtige person skal have mulighed for (når de transaktioner, der udgør et misbrug, ikke anses for at have foreligget) at drage fordel af den første transaktion, der ikke udgør et misbrug.

#### Rette leverandør og rette aftager - realitet

Det er et grundlæggende kriterium ved anvendelsen af det fælles momssystem, at der tages hensyn til den økonomiske og forretningsmæssige virkelighed. Da den kontraktmæssige situation almindeligvis afspejler den økonomiske og forretningsmæssige virkelighed ved transaktionerne og for at opfylde retssikkerhedskravene, udgør de relevante kontraktvilkår 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 6. momsdirektivs artikel 2, nr. 1), og artikel 6, stk. 1. Det kan imidlertid 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.

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" i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i 6. momsdirektivs artikel 2, nr. 1), og artikel 6, stk. 1. 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. Det tilkommer de nationale domstole at undersøge dette. Se sag C-653/11, Paul Newey.