

Udskriftsdato: mandag den 12. januar 2026

AFG nr 9427 af 22/03/2022 (Gældende)

Momspligtig virksomhedsoverdragelse

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 21-1297705

Momspligtig virksomhedsoverdragelse

Spørger aktivitet består i at levere tjenesteydelser til entreprenør-industrien, herunder simple ydelser samt komplekse projektløsninger. Som led i en omstrukturering påtænker Spørger at udskille sin virksomhed med udlejning af materiel til et selvstændigt selskab. Ændringen påtænkes gennemført via en grenspaltning af Spørger, hvor al materiel tilknyttet grenen bliver udskilt til et andet selskab.

Skatterådet kan ikke bekræfte, at overdragelsen opfylder betingelserne for at blive anset for en momsfri virksomhedsoverdragelse, jf. momslovens § 4, stk. 5. Overdragelsen af aktiverne er derfor momspligtig. Der er herved bl.a. henset til, at Spørger viderefører en del af den overtagne virksomhed, ligesom en væsentlig del af materiellet lejes tilbage til Spørger.

Skatterådsmøde 22. marts 2022 - SKM2022. 203. SR

Spørgsmål:

1. Kan den planlagte gren-spaltning af en del af virksomheden til koncernselskabet X gennemføres som en momsfri virksomhedsoverdragelse?

Svar:

1. Nej

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

Beskrivelse af de faktiske forhold

I henhold til fusionsskattelovens §§ 15a og b, har Spørger fået tilladelse til at gennemføre en skattefri grenspaltning af Spørger (indskydende selskab).

Spørger aktivitet består i at levere tjenesteydelser til entreprenør-industrien, herunder simple udlejningsydelser samt komplekse projektløsninger.

Spørger er en del af en koncern, der de senere år har oplevet, at kunderne i stadig højere grad efterspørger projektstyring, ingeniør opgaver og stiller stadig større krav til sikkerhed på projekterne. En voksende del af Spørgers virksomhed omfatter derfor i dag totalløsning og projektarbejder.

Spørger er med til i dag at udføre selv de mest komplicerede opgaver og projekter, som det danske og de udenlandske markeder efterspørger.

Spørger er vækstet betydeligt igennem de senere år, hvorfor selskabets besiddelse af maskiner og udstyr ligeledes er øget betydeligt. Det medfører, at Spørger rent forretningsmæssigt har fået en størrelse, hvor en opdeling i henholdsvis en materiel-del (udlejningsaktivitet) og en projekt/salgs-del vil være hensigtsmæssigt såvel strategisk som økonomisk.

Hele materielflåden i Spørger anvendes både til projektløsninger og udlejning af materiel.

Ca. 75 % af omsætningen i Spørger vedrører projektsalg, mens ca. 25 % af omsætningen vedrører udlejning af materiel.

Spørgers materielflåde kommer fra både 3. part materieludlejere samt eksterne materielproducenter i tilfælde af køb af materiel.

Al materiel indgår derefter i selskabets samlede materielflåde, hvorefter materiel bliver udlejet og allokeret til projekter ud fra type, størrelse etc., hvorved der ikke bliver skelnet mellem lejet eller ejet materiel ved allokering mellem projekt type x eller y. Materielflåden består således af forskellige typer materiel, dvs. "store som små", der allokeres ud til de respektive anvendelser, enten internt til projekter eller til ekstern udlejning til kunder, som primært er egne koncern selskaber.

X har før spaltningen haft primær aktivitet med at indkøbe, sælge og leje/lease materiel til Spørger og de øvrige salgs- og projektselskaber i koncernen. Aktiviteten har dog været af mindre omfang og alt udstyr er solgt og udlejningen er helt ophørt.

Den påtænkte omstrukturering

Ledelsen i Spørger ønsker i forbindelse med den løbende forretningsmæssige optimering af koncernens aktiviteter og koncernstruktur at overføre virksomhedens forretningsområde med materiel til et andet dansk selskab i koncernen, således virksomhedens materiel-del bliver udskilt fra virksomhedens projekt- og salgsvirksomhed.

Ændringen påtænkes gennemført via en skattefri grenspaltning af Spørger, hvor al materiel tilknyttet grenen bliver udskilt til koncernselskabet X.

Den endelige beslutning om gennemførelsen af grenspaltningen forventes vedtaget på generalforsamlinger i de to selskaber inden for kort tid.

Foruden materiellet vil ansatte, der har en naturlig tilknytning til materiel-aktiviteten også blive overført til X.

Den påtænkte grenspaltning omfatter samtlige aktiver og passiver tilknyttet til virksomhedsaktiviteten med materielaktiviteten.

Der påtænkes således overdraget tekniske anlæg og maskiner for ca. xx mio. kr., som består af forskelligt materiel. Herudover påtænkes overdraget andre anlæg, driftsmateriel og inventar for ca. xx mio. kr. bestående af bl.a. varebiler.

Der følger medarbejdere med over i det nye selskab, som skal stå for det daglige ansvar med servicering og vedligehold af materiellet. Ellers vil de resterende ansatte forblive i Spørger, da disse er knyttet til aktiviteten med projektstyring. X vil ligeledes koncerninternt købe almindelige management og serviceydelser til at varetage driften (koncern funktioner i forhold til HR, økonomi, ledelsesstrategi mv.).

X vil som primær aktivitet indkøbe, sælge og leje/lease materiel til Spørger og de øvrige salgs- og projektselskaber i koncernen. Udlejningen vil ske på langtidskontrakter indgået på markedsvilkår. Kontrakterne har typisk en varighed fra nogle måneder til 2-3 år, afhængig af varigheden af de enkelte projekter, som materiellet skal anvendes til. Udlejningen sker både til Spørger og andre koncernselskaber, samt i meget begrænset omfang til koncern eksterne kunder. Når kontrakterne er udløbet disponerer X igen over materiellet, som så kan udlejes på ny.

Spørger vil efterfølgende alene varetage projekt- og salgsaktiviteterne. Dvs. kunder, projekter, kontrakter og medarbejdere vil fortsat være tilknyttet salgs- og projektdelen mv. Spørger vil således fortsat stå for projekterne og undtagelsesvis muligvis også kortidsudlejning til kunderne. Den fortsatte udlejning fra Spørger vil dog, i givet fald, at blive meget begrænset, og forventes at udgøre mindre end 1 % af omsætningen i Spørger efter omstruktureringen. Den begrænsede udlejningsaktivitet bliver, i givet fald, baseret på udstyr lejet fra X.

Spørger har regnskabsår, der løber fra 1. januar til 31. december, og spaltningen påtænkes gennemført med regnskabsmæssig virkning pr. 1. januar 2021.

Spaltningen gennemføres ligeledes med skattemæssig virkning pr. 1. januar 2021, da der er tale om en koncernintern spaltning.

Forretningsmæssige formål bag omstruktureringen

Som led i en løbende optimering af koncernens forretningsmæssige aktiviteter, risici, omkostninger og juridiske struktur har ledelsen foretaget en vurdering af den nuværende situation i Spørger, hvor der ønskes øget fokus på de forskellige forretningsområder i selskabet.

For bedst muligt at kunne fokusere og udvikle begge forretningsområder, ønskes der således gennemført en reel forretningsmæssig adskillelse i to særskilte juridiske enheder.

Udover ønsket om at skabe strategisk fokus på de forskellige forretningsområder, er grenspaltningen også strategisk begrundet ud fra et ønske om at foretage en risikoafgrænsning af de to forretningsområder. Spørger har rent forretningsmæssigt fået en størrelse, hvor de forskellige projekter gør, at der kræves yderligere fokus på risikostyring og afgrænsning af driftsrisici mellem materielaktiviteten og selve projektaktiviteten.

Den påtænkte grenspaltning ønskes derfor gennemført med udgangspunkt i følgende forretningsmæssige hovedformål:

- At samle materieldelen, hvorfra udlejning af materiel drives, i et selvstændigt selskab. Her kan materieludlejningsaktiviteten således udvikles adskilt fra daglig drift og salg af projektopgaverne i Spørger og de øvrige koncernselskaber. På sigt kan det også være relevant med udlejning til koncerneksterne parter.
- At adskille aktiviteten med projektstyring fra selve materiellet, således der kan rettes fuld fokus på denne aktivitet. Ledelsens fokus i de to selskaber skal således alene være på drift og udvikling af de to respektive kerneforretninger.
- Forretningsmæssig risikoafgrænsning, hvor selve projektaktiviteten adskilles fra materielaktiviteten. Risikoafgrænsningen understøttes ligeledes ved at selskaberne - og dermed de to forretningsgrene - fremadrettet kan kapitaliseres i forhold til den solvensgrad der forretningsmæssigt giver bedst mening. Frie reserver og løbende driftsindtjening kan således i overensstemmelse med gældende selskabsretlige regler helt eller delvist udloddes til kapitalejerne i selskaberne.

Omstruktureringen skal således ses i sammenhæng med den forretningsmæssige udvikling, der løbende er sket i "koncernen", hvilket ledelsen nu ønsker at fortsætte og optimere ved den påtænkte opdeling af virksomhedsaktiviteterne. De forretningsmæssige udviklings- og effektiviseringsmuligheder ønskes med andre ord øget i de to selskaber via grenspaltningen.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Den påtænkte grenspaltning omfatter samtlige aktiver og passiver tilknyttet til virksomheden med materielaktiviteten. Ved den planlagte grenspaltning overdrages således samtlige driftsmidler, samt de nødvendige likvide midler de nødvendige medarbejdere. Disse aktiver udgør både ud fra et organisatorisk og økonomisk synspunkt en selvstændig virksomhedsgren, der kan fungere ved hjælp af egne midler. Udlejningsaktiviteten kan således forsættes af X.

Jf. sag C-444/10, Christel Schriever er der ved overdragelse af varebeholdning og erhvervsinventar tale om en virksomhedsoverdragelse, hvis de overdragne varer er tilstrækkelige til, at køberen på varig vis kan fortsætte med en selvstændig økonomisk virksomhed.

Det er derfor Spørgers vurdering, at de aktiver, der udskilles ved den planlagte skattefrie grenspaltning, også i momsretlig forstand udgør en virksomhed, og at grenspaltningen dermed udgør en momsfri virksomhedsoverdragelse, jf. ML § 4, stk. 5.

Skatterådet har i SKM2019. 348. SR med henvisning til Højesteretsdom i sag TfS 1986, 285 fundet, at salg af udvalgte aktiver til en samarbejdspartner som led i en sale-and-lease-back lignende transaktion ikke kan anses for en momsfri virksomhedsoverdragelse:

"Overdragelsen af hovedparten af Brdr. Teichert A/S's driftsmateriel til sagsøgeren findes ikke at kunne anses som eller sidestilles med overdragelse af virksomheden eller en del af denne. Det er herved taget i betragtning, at aktieselskabet, som straks lejede driftsmateriellet, efter det oplyste har fortsat sin entreprenørvirksomhed i uændret omfang, indtil selskabet senere standsede sine betalinger."

Der er således ved højesteretsdommen i 1986 lagt vægt på sælger ikke er ophørt med entreprenørvirksomheden. Kravet om helt eller delvis ophør af en virksomhedsaktivitet fremgår dog ikke af efterfølgende dansk retspraksis eller EU-domstolens retspraksis.

Det er derfor Spørgers opfattelse at den momspraksis om ophør, der blev fastlagt af Højesteret i sag TfS 1986 ændres af bl.a. EU-domstolens praksis i sagerne C-497/01, Zita Modes Sàrl og C-444/10, Christel Schriever, således at det ikke er et krav at den overdragende virksomhed hel eller delvis ophører med sin virksomhed.

Også de senere højesteretsdommene i sagerne i TfS1999, 87HD (TfS1997, 475VLD) og TfS1999, 918HD (TfS1998, 254VLD) ændrer den tidligere praksis, idet en overdragelse af den væsentligste del af sælgers varelager i begge sager blev anses for omfattet af reglerne om overdragelse af virksomhed. I disse sager fremgår der ikke et krav om hel eller delvis ophør af en aktivitet.

Tilsvarende har Landsskatteretten i SKM2001. 271. LSR afgjort, at salg af en virksomheds inventar i forbindelse med bortforpagtning af hoteldrift er omfattet af reglerne om virksomhedsoverdragelse, jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. punktum.

Spørgers vurdering baserer sig særligt på følgende forhold:

Aktiverne, der overdrages, har hidtil været anvendt i Spørger til både projektsalg og til udlejning. Aktiviteterne vedrørende udlejning fortsættes af X.

Det fremgår af Juridisk vejledning 2021-2 afsnit D. A. 4.1.8 "Undtagelse fra momspligt - Salg af aktiver som led i en virksomhedsoverdragelse":

- at ML § 4, stk. 5 er en værnsregel, der har til formål at forebygge de tab for statskassen, der kan opstå som følge af den overdragende virksomheds manglende betalingsevne. Hvis overdragelsen gøres momspålig vil det stride mod bestemmelsens formål som værnsregel.

Det fremgår endvidere af Juridisk vejledning 2021-2 afsnit D. A. 4.1.8 "Undtagelse fra momspligt - Salg af aktiver som led i en virksomhedsoverdragelse":

- At ML § 4, stk. 5 forudsætter, at der er tale om en overdragelse af en virksomheds driftsmidler mv. (økonomisk enhed), som foretages med henblik på, at køberen enten selv fortsætter driften af virksomheden eller udøver en driftsmæssig anvendelse af de overtagne aktiver, der kan sidestilles hermed.

Det er således hverken et krav sælger ophører med aktiviteten eller at køber fortsætter samme drift, køber skal alene udøver en driftsmæssig anvendelse af de overtagne aktiver, der kan sidestilles hermed.

EU-retten indeholder ligeledes ikke krav om, at hele aktiviteten videreføres uændret af det overtagende selskab (jf. Zita Modes, præmis 28 og 42) - men skal i forbindelse med overdragelsen 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 (jf. Zita Modes, præmis 44).

EU-retten indeholder heller ikke krav om at modtageren træder i overdragerens sted, (jf. Zita Modes, præmis 43).

De overtagne elementer udgør tilsammen en helhed, der er tilstrækkelig til at muliggøre, at der fortsat kan drives selvstændig økonomisk virksomhed (C-444/10, Christel Schriever, præmis 25).

Hvis overdragelsen gøres momspligtig, vil det stride mod bestemmelsens formål; at gøre det muligt for medlemsstaterne at lette overdragelse af virksomheder eller dele af virksomheder ved at gøre overdragelserne enklere og ved at undgå at belaste modtagerens likviditet med en uforholdsmæssig afgiftsbyrde, som denne under alle omstændigheder senere ville have fået tilbage i kraft af fradrag for indgående moms. (jf. Zita Modes, præmis 39).

Det er på dette grundlag Spørgers opfattelse, at det stillede spørgsmål skal besvares med "Ja".

Spørgers høringssvar:

Krav om ophør

Skattestyrelsen anfører i udkast til sagsfremstillingen:

"I henhold til praksis er det imidlertid yderligere en betingelse for, at en overdragelse kan anses for en momsfri virksomhedsoverdragelse, at overdrageren ophører med at drive den virksomhed, som overdrages. Dette har Højesteret fastslået i TfS. 1986.285H, ligesom Skatterådet har lagt afgørende vægt herpå senest i SKM2019. 348. SR."

Spørger bemærker i den forbindelse, at det i TfS. 1986.285. H er anført:

"Overdragelsen af hovedparten af Brdr. Teichert A/S's driftsmateriel til sagsøgeren findes ikke at kunne anses som eller sidestilles med overdragelse af virksomheden eller en del af denne. Det er herved taget i betragtning, at aktieselskabet, som straks lejede driftsmateriellet, efter det oplyste har fortsat sin entreprenørvirksomhed i uændret omfang, indtil selskabet senere standsede sine betalinger."

Det er Spørgers opfattelse at når der i dommen er lagt vægt på, at sælger har fortsat sin entreprenørvirksomhed i "uændret omfang", kan dette ikke tolkes som et krav om et fuldstændigt ophør. Det har alene den betydning, at der således heller ikke kunne være tale om en delvis virksomhedsoverdragelse, når der er tale om drift i "uændret omfang".

Et krav om fuldstændig ophør vil også være i strid med momslovens §4, stk. 5: "Til levering mod vederlag kan dog ikke henregnes overdragelse af en samlet formuemasse som led i en overdragelse af virksomheden eller af en del af denne.....".

I nærværende sag er der således tale om, at der overdrages en samlet formuemasse, samt at aktiviteten med udlejning af materiel ophører næsten fuldstændig hos Spørger, hvilket opfylder betingelsen om delvis virksomhedsoverdragelse.

I SKM2019. 348. SR er det anført:

"Der er derfor efter styrelsens opfattelse i stedet tale om, at spørger sælger udvalgte leasingaktiver til samarbejdspartneren som led i en sale-and-lease-back transaktion. Et sådant salg kan ikke anses for en momsfri virksomhedsoverdragelse, jf. Højesterets dom i sag TfS 1986, 285, om salg og udlejning af entreprenørmateriel."

Spørger skal i relation til dette bemærke, at der i nærværende sag ikke er tale om "en sale-and-lease-back transaktion". Der er derimod tale om, at hele formuemassen, som Spørger hidtil har anvendt til aktiviteten med udlejning af materiel, overdrages til X, som herefter viderefører denne aktivitet. Efter gennemførelsen af grenspaltningen, er X således frit stillet, i forhold til hvem materiellet skal udlejes til, hvilket ikke er tilfældet ved "sale and lease back".

Skattestyrelsen anfører videre i sagsfremstillingen:

"Det er endvidere ikke Skattestyrelsens vurdering, at Højesteret efterfølgende skulle have underkendt praksis fastslået i TfS. 1986.285H - hverken i TfS1999. 87. HR eller TfS1999. 918. HR. I TfS1999. 87. HR fastslog Landsretten netop, at selskabet efter salget af varelageret ikke længere drev virksomhed, ligesom Landsretten i TfS1999. 918. HR lagde vægt på, at en fortsættelse af sælgerens virksomhed ikke ville være mulig. I begge sager stadfæstede Højesteret med henvisning til Landsrettens begrundelse.

Heller ikke EU-Domstolen ses i dommene i sagerne C-497/01, Zita Modes Sàrl, og C-444/10, Christel Schriever, at skulle have underkendt betingelsen om, at sælgeren skal ophøre med at drive virksomheden. I begge sager ophørte overdrageren af henholdsvis konfektionsforretningen og sportsforretningen med at drive virksomhed."

Til dette skal Spørger bemærke, at det var upræcist når Spørger i anmodningen anførte at den omhandlede praksis fra TfS. 1986.285H var underkendt. Spørger mener mere præcist, at det i den efterfølgende praksis ikke har været tillagt en betydning/betingelse om, at der skulle være tale om fuldstændigt ophør. Hvilket Spørger mener heller ikke er tilfældet i TfS. 1986.285H, jf. det tidligere anførte.

I TfS1999. 87. HR og TfS1999. 918. HR var det alene en del af faktum, at virksomhederne var ophørt, det har ikke været tillagt afgørende betydning i nogen af sagerne. I TfS1999. 87. HR er der således primært lagt vægt på at køber havde videreført virksomheden. Tilsvarende har det i sagerne C-497/01, Zita Modes Sàrl, og C-444/10, Christel Schriever ikke været tillagt en betydning/betingelse om, at der skulle være tale om et fuldstændigt ophør. Det har alene været tillagt betydning, at modtageren ville drive forretningen videre (sag C-497/01, Zita Modes Sàrl), samt hvorvidt de overtagne aktiver var tilstrækkelige til at køberen kunne fortsætte med selvstændig økonomisk virksomhed (sag C-444/10, Christel Schriever).

Kriterierne i begge disse sager er således helt tilsvarende fakta i nærværende sag og helt i tråd med Skattestyrelsens begrundelse for tilladelse til Skattefri grenspaltning, hvor det også er den fortsatte drift hos det overtagende selskab som er afgørende:

"Vi finder det ud fra en samlet vurdering af de oplysninger, som vi har fået, sandsynliggjort, at hovedformålet eller et af hovedformålene ikke er skatteundgåelse eller skatteunddragelse. Derfor giver vi tilladelsen med det nævnte vilkår. Vi har lagt afgørende vægt på, at de aktiver og passiver, der overføres til det modtagende selskab, organisatorisk udgør en gren af en virksomhed, som kan fungere ved hjælp af egne midler. Det modtagne selskabs indtjeningsevne er sandsynliggjort ved de fremsendte budgetter. Herunder har vi forstået, at såvel udlejningsaktiviteten som projektaktiviteten har selvstændig servicering af kunder og selvstændig fakturering til kunder. Vi har især lagt vægt på, at parterne har oplyst, at formålet med grenspaltningen er at adskille forretningsområderne omfattende materiel og ren udleje og projektsalg

såvel organisatorisk som juridisk. Herved opnås først og fremmest risikoafgrænsning, således at risici forbundet med projektaktiviteten adskilles fra risici forbundet med udlejningsaktiviteten."

Det således Spørgers opfattelse, at der ikke er belæg for at kræve, at Spørger fuldstændig skal ophøre med udlejningen af materiel for, at der kan være tale om en momsfri virksomhedsoverdragelse. Det afgørende er, at der er tale om en (gren af en) virksomhed, og at køber fortsætter denne aktivitet.

Det er korrekt, at ophørsdelen er inddraget i visse afgørelser, men det fremgår også, at det ikke er en betingelse, for at kunne håndtere det som en virksomhedsoverdragelse. I langt de fleste tilfælde er der i praksis tale om ophør af aktiviteten hos sælger, og derfor giver det sjældent anledning til diskussioner.

Når der i denne sag i øvrigt er tale om virksomheder med 100 % momspligtige aktiviteter, og der følgelig alene er risiko for tab af afgiftsindtægter set fra Skattestyrelsens side (i det tilfælde Spørger går konkurs før afregningen af salgsmomsen), er det efter Spørgers vurdering helt i tråd med formålet bag reglerne om virksomhedsoverdragelse og den foreliggende praksis at anerkende momsfri virksomhedsoverdragelse i dette tilfælde, da der utvivlsomt er tale om en (gren af en) virksomhed, hvor køber fortsætter aktiviteten.

Der er ligeledes ikke noget i ordlyden i momssystemdirektivets artikel 19 eller momslovens § 5, stk. 4, som kan begrunde, at der stilles krav om ophør eller fuldstændig ophør:

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."

ML § 4 stk. 5:

"Til levering mod vederlag kan dog ikke henregnes overdragelse af en samlet formuemasse som led i en overdragelse af virksomheden eller af en del af denne. Når virksomheden er registreret efter §§ 47, 49, 51 eller 51 a for den aktivitet, der udøves i forbindelse med den overdragne formuemasse, er det dog en betingelse, at køberen ligeledes bliver registreret for den pågældende aktivitet."

Momspligt af overdragelsen vil yderligere stride mod formålet med momssystemdirektivets artikel 19, som har til formål, at gøre det muligt for medlemsstaterne at lette overdragelse af virksomheder eller dele af virksomheder ved at gøre overdragelserne enklere og ved at undgå at belaste modtagerens likviditet med en uforholdsmæssig afgiftsbyrde, som denne under alle omstændigheder senere ville have fået tilbage i kraft af fradrag for indgående moms, jf. herom i præmis 39 i sagen C-497/01, Zita Modes.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at den planlagte grenspaltning af en del af virksomheden til koncernselskabet X kan gennemføres som en momsfri virksomhedsoverdragelse.

Begrundelse

Spørger driver virksomhed med levering af serviceydelser til entreprenør-industrien og udlejning af materiel.

Som led i en omstrukturering påtænker Spørger at udskille sin virksomhed med udlejning af materiel til et selvstændigt selskab. Ændringen påtænkes gennemført via en grenspaltning af Spørger, hvor al materiel

tilknyttet grenen bliver udskilt til X. Foruden materiellet vil ansatte, der har en naturlig tilknytning til materiel-aktiviteten, også blive overført til X.

Skattestyrelsen bemærker, at Spørger er en afgiftspligtig person, som driver momspligtig virksomhed, og udgangspunktet er derfor, at Spørgers overdragelse af driftsmateriel mv. mod vederlag til et koncernforbundet selskab er en momspligtig transaktion, jf. momslovens § 4.

Dette medmindre transaktionen opfylder betingelserne for at blive anset for en momsfri virksomhedsoverdragelse, jf. momslovens § 4, stk. 5.

Det er oplyst, at Spørger ønsker at gennemføre den påtænkte grenspaltning med tilbagevirkende kraft til den 1. januar 2021. Skattestyrelsen bemærker, at vurderingen af, hvorvidt en transaktion kan anses for en momsfri virksomhedsoverdragelse, skal foretages på det tidspunkt, hvor der er indgået en bindende aftale om overdragelse mod vederlag af en virksomheds aktiver.

Princippet for fastsættelse af aftaletidspunktet kan skattemæssigt fraviges i eksempelvis den situation, hvor et selskab overdrager sin virksomhed til et nystiftet datterselskab. I henhold til selskabsskattelovens § 4, kan overdragelse således tillægges skattemæssig tilbagevirkende kraft, dvs. at overdragelsen får virkning for en periode forud for det tidspunkt, hvor der er indgået endelig aftale om overdragelsen.

Tilsvarende undtagelser findes ikke i momsretten, og det forelagte spørgsmål skal derfor vurderes efter den nugældende momslovs § 4, stk. 5, idet Spørger ikke har indgået en bindende aftale om grenspaltningen inden 1. juli 2021, hvor momslovens § 4, stk. 5 trådte i kraft.

Af momslovens § 4, stk. 5, fremgår, at til levering mod vederlag kan ikke henregnes overdragelse af en samlet formuemasse som led i en overdragelse af virksomheden eller af en del af denne.

Bestemmelsen har hjemmel i momssystemdirektivets artikel 19 og 29, som endvidere giver medlemsstaterne mulighed for at træffe de nødvendige foranstaltninger for at forebygge momssvig eller momsunddragelse ved anvendelsen af bestemmelsen.

EU-Domstolen har i sagen C-497/01, Zita Modes sarl, 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. Begrebet omfatter således ikke en ren overdragelse af goder som salg af en varebeholdning.

EU-Domstolens generaladvokat anfører i sin indstilling til domstolen i sagen, at det afgørende kriterium med henblik på afgørelsen af, om der er tale om en sådan overdragelse, er, om den pågældende enhed bevarer sin identitet, hvilket navnlig må lægges til grund, såfremt driften faktisk fortsættes eller genoptages.

Videre anfører generaladvokaten, at det ved vurderingen er nødvendigt, at der tages hensyn til alle de faktiske omstændigheder omkring overførslen, herunder hvilken form for virksomhed eller bedrift der er tale om, hvorvidt der er sket en overførsel af de fysiske goder, som f.eks. bygninger og løsøre, værdien af de immaterielle goder på tidspunktet for overførslen, hvorvidt den nye indehaver har overtaget størstedelen af arbejdsstyrken, om kundekredsen overføres, samt i hvor høj grad aktiviteterne før og efter overførslen er de samme, og hvor længe disse eventuelt har været indstillet. Alle disse omstændigheder kan dog kun indgå som enkelte elementer i den samlede bedømmelse, der skal foretages.

Endelig bemærker EU-Domstolen i præmis 39 i sagen C-497/01, Zita Modes sarl, at formålet med direktivbestemmelsen om momsfri virksomhedsoverdragelse er at lette overdragelsen af virksomheder

eller dele af virksomheder ved at gøre overdragelserne enklere og ved at undgå at belaste modtagerens likviditet med en uforholdsmæssig afgiftsbyrde, som denne under alle omstændigheder senere ville have fået tilbage i kraft af fradrag for indgående moms.

Det er med baggrund i en samlet vurdering Skattestyrelsens opfattelse, at når Spørger overdrager aktiviteten med at udleje materiel, så overdrages der en selvstændig del af en virksomhed, som fortsat kan drives af erhververen som en selvstændig økonomisk virksomhed, jf. momslovens § 4, stk. 5.

At aktiviteten med projektsalg ikke overdrages sammen med materiellet kan ikke herved tillægges afgørende betydning, idet der efter praksis skal lægges vægt på en vurdering af de aktiver, som overdrages - ikke den del af aktiviteten, som bliver tilbage. Der kan således efter praksis ikke stilles krav om, at den del, som ikke medtages i virksomhedsoverdragelsen, ligeledes skal være en enhed, der kan drives videre selvstændigt.

En momsfritagelse efter momslovens § 4, stk. 5, af overdragelsen ses endvidere at være i overensstemmelse med formålet bag bestemmelsen, idet en momspligt af den konkrete overdragelse vil resultere i en momsbyrde hos X, som X efter det oplyste alligevel efterfølgende vil kunne fradrage, jf. momslovens § 37, stk. 1.

I henhold til praksis er det imidlertid yderligere en betingelse for, at en overdragelse kan anses for en momsfri virksomhedsoverdragelse, at overdrageren ophører med at drive den virksomhed, som overdrages. Dette har Højesteret fastslået i TfS. 1986.285H, ligesom Skatterådet har lagt afgørende vægt herpå senest i SKM2019. 348. SR.

Henset til, at Spørger også efter overdragelsen agter at drive virksomhed med udlejning af materiel, ligesom materiellet i væsentlig grad udlejes tilbage til Spørger, opfyldes denne betingelse ikke, og momslovens § 4, stk. 5, kan af den årsag ikke anvendes på overdragelsen. At omfanget af virksomheden med udlejning af materiel alene forventes at blive begrænset kan ikke medføre et andet resultat.

Det er endvidere ikke Skattestyrelsens vurdering, at Højesteret efterfølgende skulle have underkendt praksis fastslået i TfS. 1986.285H - hverken i TfS1999. 87. HR eller TfS1999. 918. HR. I TfS1999. 87. HR fastslog Landsretten netop, at selskabet efter salget af varelageret ikke længere drev virksomhed, ligesom Landsretten i TfS1999. 918. HR lagde vægt på, at en fortsættelse af sælgerens virksomhed ikke ville være mulig. I begge sager stadfæstede Højesteret med henvisning til Landsrettens begrundelse.

Heller ikke EU-Domstolen ses i dommene i sagerne C-497/01, Zita Modes Sàrl, og C-444/10, Christel Schriever, at skulle have underkendt betingelsen om, at sælgeren skal ophøre med at drive virksomheden. I begge sager ophørte overdrageren af henholdsvis konfektionsforretningen og sportsforretningen med at drive virksomhed.

Det er på denne baggrund Skattestyrelsens konklusion, at Spørgers overdragelse af aktiverne til X er momspligtig, jf. momslovens § 4.

Indstilling

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

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

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

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

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

Momssystemdirektivets artikel 18, har følgende ordlyd:

"Medlemsstaterne kan sidestille følgende transaktioner med levering af varer mod vederlag:

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

Momssystemdirektivets artikel 19, 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."

Momssystemdirektivets artikel 29, har følgende ordlyd:

"Artikel 19 finder tilsvarende anvendelse på levering af ydelser."

Praksis

C-497/01, Zita Modes Sàrl

Begrebet "hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse, mod eller uden vederlag, eller i form af indskud i et selskab" skal fortolkes således, at det omfatter overdragelse af en forretning eller en

selvstændig del af en virksomhed, som omfatter materielle aktiver og eventuelt immaterielle aktiver, som tilsammen udgør en virksomhed eller en del af en virksomhed, der kan forsætte med at drive en selvstændig økonomisk virksomhed. Det er derfor kun overdragelser, hvor modtageren har til hensigt at drive forretningen eller en del heraf videre, der er omfattet af momssystemdirektivets artikel 19, 1. led. Overdragelser, hvor modtageren blot har til hensigt øjeblikkeligt at likvidere virksomheden eller sælge lagerbeholdningen er ikke omfattet.

C-444/10, Christel Schriever

Ejendomsretten til en detailforretnings varebeholdning og erhvervsinventar blev overdraget til en køber. Samtidig blev forretningens lokaler på ubestemt tid, men opsigeligt med kort varsel af begge parter, udlejet til køberen. Under forudsætning af, at de overdragne varer (varebeholdning og erhvervsinventar) er tilstrækkelige til, at køberen på varig vis kan fortsætte med en selvstændig økonomisk virksomhed, udgør overdragelsen en hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse i den betydning, som begrebet anvendes i artikel 5, stk. 8 i 6. momsdirektiv (nu Momssystemdirektivets artikel 19).

TfS. 1986.285H

Hovedparten af et aktieselskabs entreprenørmateriel overdroges til en af de hidtidige hovedaktionærer, to brødre, stiftet interessentskab, medens aktieselskabet, hvis aktier overtoges af den enes søn, lejede maskinerne af interessentskabet og fortsatte driften af entreprenørvirksomheden. Der antoges ikke sket en overdragelse af virksomheden eller en del af denne, og aktieselskabet kunne således ikke forlange moms svaret efter den dagældende momslovs § 12, stk. 5.

TfS1999. 87. HR

B ApS og S ApS, der begge drev virksomhed inden for fiskeindustrien, ejede hver halvdelen af anparterne i et fælles salgs- og eksportselskab E ApS. I foråret 1993 indledtes forhandling om opløsning af samarbejdet. Den 18. maj 1993 overtog B ApS den væsentligste del af E ApS, lager af frosne fisk for ca. 2 mio. kr. med tillæg af moms ca. 0,5 mio. kr., medens den øvrige del af lageret blev overtaget af S ApS og en tredje virksomhed. Forinden var E ApS' virksomhed ophørt, idet selskabets lejemål var opsagt og personalet bortvist. B ApS ansatte selskabets salgschef og salgsassistent, hvorefter disse for B ApS varetog de samme arbejdsopgaver som E ApS og med salg til de samme kunder. I september 1993 konstateredes det, at E ApS var insolvent. B ApS fandtes at have videreført den hidtil af E ApS drevne virksomhed, og overdragelsen af varelageret til B ApS var derfor med rette anset for omfattet af den dagældende momslovs § 12, stk. 5 (den gældende lovs § 8, stk. 1, 3. pkt.) om overdragelse af varelager m.v. som led i en overdragelse af virksomheden eller en del af denne. B ApS havde derfor ikke været berettiget til at fradrage købsmomsen på ca. 0,5 mio. kr. Nægtelse af fradragsret var ikke i strid med 6. momsdirektiv. B ApS havde ikke i begrundet god tro kunnet anse handelen for at kunne ske med momsberegning.

TfS1999. 918. HR

Et selskab S, der drev engrosvirksomhed inden for sportsbranchen, indledte i 1993 et nærmere samarbejde med et andet selskab A i samme branche. Samarbejdet omfattede bl.a. kontor- og lagerfællesskab. I perioden fra 12. oktober til 31. december 1993 solgte A sportsudstyr til S for i alt godt 800.000 kr., hvoraf momsen udgjorde ca. 162.000 kr., og den 4. januar 1994 blev det besluttet at indstille A's virksomhed. Den 14. januar 1994 købte S A's inventar for 10.000 kr. + moms, og i forbindelse med virksomhedsophøret fik A's direktør ansættelse som salgskonsulent hos S. S fratrak momsen på vare- og inventarkøbet i sit momsregnskab som indgående moms, men Told og Skat T nægtede fradragsret under henvisning til, at salget måtte anses som en del af en virksomhedsoverdragelse. Landsretten og Højesteret

gav T medhold. Der blev herved bl.a. lagt vægt på, at S i henhold til en ny samarbejdsaftale mellem S og A af 8. oktober 1993 havde ret, men ikke pligt til at købe A's varelager til en pris, der lå under kostprisen, og på betalingsbetingelser, der indebar en helt usædvanlig lang kredittid, at S havde returret på alle varer, at der ikke blev foretaget en fysisk adskillelse af A's og S's varer på lageret, og at det måtte have stået S klart, at en fortsættelse af A's virksomhed på længere sigt ikke ville være mulig.

SKM2019. 348. SR

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at der var tale om en momsfri virksomhedsoverdragelse, når en udlejer sælger udvalgte leasingaktiver, lejer dem tilbage og i øvrigt fortsætter udlejningen til de pågældende leasingkunder på uændrede vilkår. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at overdragelse af en lejeaftale og samtidig overdragelse af det udlejede aktiv er en tjenesteydelse. Skatterådet fandt, at der i stedet er tale om et varesalg. Skatterådet kunne bekræfte, at den leje, som spørger i eget navn opkræver af sine leasingkunder, fortsat er momspligtig her i landet, når kunderne er etableret her i landet.