

Udskriftsdato: 14. december 2025

AFG nr 10218 af 16/12/2015 (Gældende)

Bindende svar - Salg af ejendom med landbrugspligt var ikke momspligtig

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 14-3367459

Bindende svar - Salg af ejendom med landbrugspligt var ikke momspligtig

Skatterådet bekræfter, at salget af ejendommen ikke er momspligtig.

Ejendommen er en landbrugsejendom, hvor sælger har modtaget byggetilladelse til at opføre nybyggeri, herunder driftsbygning, stuehus/bolig og i tilknytning hertil et erhvervsafsnit. Sælger har imidlertid alene opført fundamenterne til bygningerne. Køber ønsker ikke at benytte den eksisterende byggetilladelse, men ønsker og har også efter landbrugsloven pligt til at opføre stuehus/bolig på grunden.

SKM2015. 60. SR - Skatterådsmøde 16. december 2015

Spørgsmål:

1. Kan Skatterådet bekræfte, at salget af ejendommen ikke er momspligtig?
2. Såfremt spørgsmål 1 besvares benægtende, kan Skatterådet bekræfte, at køber har momsfradrag for momsbeløbet, som salget af ejendommen udløser.
3. Såfremt spørgsmål 1 besvares benægtende, kan Skatterådet bekræfte, at fordelingen af købesummen kan anerkendes?

Svar:

1. Ja
2. Bortfalder
3. Bortfalder

Beskrivelse af de faktiske forhold

Den xx trådte Fallenten i rekonstruktion. Det viste sig imidlertid kort tid herefter, at rekonstruktionen var udsigtsløs, hvorfor der den xx blev afsagt konkursdekret over Fallenten i overensstemmelse med reglerne i konkurslovens § 15, stk. 3.

Advokat 1 og Advokat 2 blev antaget som kuratorer i boet i forbindelse med konkursdekretets afsigelse.

Fallenten drev virksomhed under CVR-nr. x inden for branchen "11100 - Dyrkning af korn (undtagen ris), bælgrugter og olieholdige frø". Fallenten var momsregistreret under dette CVR-nr.

Fallenten ejede på tidspunktet for konkursdekretets afsigelse en ideel andel på halvdelen af en erhvervsudlejningsejendom, én andelslejlighed udlejet til beboelse og to landbrugsejendomme, heraf landsbrugsejendommen beliggende i x-by.

Det er alene landsbrugsejendommen, der har relevans for det bindende svar (herefter "Ejendommen").

Ejendommen, havde oprindeligt et areal på x m² og et stuehus med et etageareal på x m², en driftsbygning på x m² og et udhus på x m². Disse tre bygninger var alle opført i 19xx.

Efter at fallenten havde købt Ejendommen i 20xx, erhvervede Fallenten nabogrunden i 20xx, der blev arealoverført til Ejendommen. Der var ikke opført bygninger på nabogrunden. Ejendommens samlede areal var herefter x m², som udgør Ejendommens areal i dag.

Fallenten ansøgte i forlængelse heraf i xx Kommune 1 om landzonetilladelse til at nedrive de tre ovenfor anførte bygninger opført i 19xx for herefter at opføre et nybyggeri bestående af en x m² stor driftsbygning (landbrugsdrift), et drivhus på x m², et stuehus/bolig på x m² og i forbindelse med stuehuset/boligen et erhvervsafsnit på ca. x m² med mødelokale, kontor og overnatningsmulighed for et par gæster

til brug for ejerens virksomhed (herefter "Ejendomsprojektet"). Fallenten ville anvende stuehuset/boligen på de x m² som sin private bolig og benytte de x m² som arbejdsplads.

I 20xx meddelte kommunen landzonetilladelse til nedrivningen og opførelsen af Ejendomsprojektet. Kommune 1's afgørelse blev påklaget til det daværende Naturklagenævn af Danmarks Naturfredningsforenings lokalkomite i Kommune 2, som ved afgørelse af den xx stadfæstede Kommune 1. 's afgørelse.

I 20xx meldte fallenten Kommune 1, at alle de tidligere bygninger var revet ned.

Herefter ansøgte fallenten den 20xx kommunen om byggetilladelse til opførelse af ejendomsprojektet, hvor der blev vedlagt et omfattende tegningsmateriale over ejendomsprojektet.

Kommune 1 meddelte byggetilladelse til Ejendomsprojektet den 20xx. Det er bekræftet af Kommune 1, at byggetilladelsen stadig er gældende i dag. Byggeriet blev påbegyndt den 20xx.

Fallenten ansøgte den 20xx kommunen om landzonetilladelse til opførelse af et midlertidigt stuehus, idet ejendomsprojektet var sat i bero - antageligvis pga. fallentens økonomiske problemer - hvorfor landbrugslovens frister om genopførelse af et stuehus ellers ikke kunne overholdes. På dette tidspunkt var der kun støbt fundamentet for ejendomsprojektet.

Den 20xx indgik Fallenten en forpagtningsaftale, hvorved ca. x ha jord blev bortforpagtet (herefter "forpagtningsaftalen"). Forpagtningsafgiften udgør x kr. med tillæg af moms. Det fremgår af forpagtningsaftalen, at forpagtningen løber x år ad gangen og kan opsiges af begge parter med x års varsel til den () året før. Det er aftalt, at såfremt Fallenten sælger ejendommen, vil forpagtningen bringes til ophør ved periodens udløb.

For så vidt angår forpagtningsaftalen bemærkes det, at Fallenten efter det oplyste pga. manglende kendskab til reglerne herom ikke er blevet frivillig momsregistreret for bortforpagtning af fast ejendom i medfør af momslovens § 51. Fallenten har været af den opfattelse, at faktureringen af forpagtningsafgiften med moms kunne ske under fallentens almindelige momsregistrering. Fallenten har efter det oplyste opkrævet og afregnet momsen på forpagtningsafgiften, som om denne var frivilligt momsregistreret. De modtagne momsbeløb (udgående moms) er løbende blevet indberettet og betalt af Fallenten under CVR-nr. x.

Forpagtningsaftalen har været videreført under konkursbehandlingen, hvor konkursboet også har opkrævet forpagtningsafgiften med tillæg af moms. Konkursboet afregner momsen i overensstemmelse med fast praksis senest i forbindelse med afslutningen af konkursboet.

Efter det oplyste udgør de resterende x ha, der ikke blev bortforpagtet, græsareal på ca. x ha (efter det oplyste ikke særligt egnet til afgrøder og hvor fallenten modtog EU-tilskud efter reglerne om pleje af græs- og naturarealer), vejareal, småskov, vandhuller, strand (efter det oplyste med kystlinjebeskyttelse).

Forud for indgåelsen af forpagtningsaftalen drev fallenten selv efter det oplyste landbrug på de x ha (den eneste jord, der efter det oplyste er særligt egnet til dyrkning af afgrøder), der udgjorde momsplichtig virksomhed. Fallenten indberettede momsen fra landbrugsdriften, der har været ganske beskednen under fallentens CVR-nr. x.

Hverken ejendomsprojektet eller det midlertidige stuehus blev opført, hvorfor ejendomsprojektet aldrig er blevet færdigmeldt til kommunen. På tidspunktet for afsigelsen af konkursdekretet var der stadig kun støbt fundamentet for ejendomsprojektet.

Fallenten har efter det oplyste opnået momsfradrag for omkostningerne forbundet med den erhvervsmæssige del af ejendomsprojektet, herunder omkostningerne forbundet med nedrivningen af de tidligere landbrugsbygninger og etableringen af fundamentet for ejendomsprojektet. Dette skal ses i sammenhæng med, at der er tale om opførelse af en domicil-/driftsejendom, hvorfra der udøves momspligtig virksomhed.

Konkursboet har ikke under konkursbehandlingen foretaget sig yderligere vedrørende ejendomsprojektet.

I 20xx satte konkursboet ejendommen til salg ved Ejendomsmægler A til en samlet udbudspris på x mio. kr. Beskrivelsen af Ejendommen på ejendomsmæglerens hjemmeside er vedlagt anmodningen.

Ejendommen blev solgt i 20xx. Købsaftalen er vedlagt anmodningen.

Følgende af relevans for det bindende svar fremgår af købsaftalen:

"Ejendommen sælges, som den er og forefindes og som beset af køber med de på grunden værende fundamenter [...]"

Køber indtræder fuldt ud i rettighederne og forpligtelserne iht. Forpagtningsaftalen. Det er aftalt mellem parterne og forpagteren, at bestemmelsen om, at forpagtningen bringes til ophør ved periodens udløb ved salg af ejendommen er fraveget eftersom køber ønsker at videreføre forpagtningsaftalen.

Overtagelsesdagen er aftalt til den 20xx.

"Ejendommen er uden bygninger. Der er støbt 2 fundamenter på Ejendommen, der overtages, som de er og forefindes, uden ansvar for sælger. Købers evt. fremtidige brug/anvendelse og håndtering af fundamenterne er sælger og mægler uvedkommende"

Købesummen er aftalt til kontant x mio. kr., der er aftalt fordelt med x mio. kr. på stuehuset og x mio. kr. på den resterende del af ejendommen. Der er stillet sikkerhed i form af bankgaranti for den fulde købesum

For så vidt angår de momsmæssige forhold er følgende aftalt:

- Køber har stillet sikkerhed i form af en pengeinstitutgaranti for et evt. momsbeløb, som det påhviler køber at betale
- Sælger udarbejder og indsender en anmodning til SKAT om et bindende svar vedrørende de momsmæssige forhold
- Såfremt SKAT i det bindende svar fastslår, at overdragelsen af ejendommen helt eller delvist skal pålægges moms, men at køber ikke har adgang til momsfradrag, udgør købesummen x mio. kr. inkl. moms. Dette gælder dog ikke, såfremt det er forhold hos køber, der medfører, at overdragelsen af ejendommen helt eller delvist skal pålægges moms
- Såfremt SKAT i det bindende svar fastslår, at hele overdragelsen af ejendommen skal pålægges moms, og at køber har adgang til momsfradrag, tillægges købesummen på de kr. x mio. moms med 25 %, dvs. kr. x
- Såfremt SKAT i det bindende svar fastslår, at kun en del af overdragelsen af ejendommen skal pålægges moms, og at køber har adgang til momsfradrag for denne del, tillægges købesummen moms for den del af Ejendommen, der skal pålægges moms
- Såfremt SKAT i det bindende svar tilsidesætter købesummens fordeling, skal parterne uden mulighed for erstatning eller forholdsmæssigt afslag indgå aftale om en ny fordeling, som kan anerkendes af SKAT, herunder evt. ved indhentelse af et nyt bindende svar. Såfremt SKAT fastsætter fordelingen, skal parterne uden mulighed for erstatning eller forholdsmæssigt afslag acceptere denne fordeling.

Handlen er fra sælgers side, med henblik på at muliggøre, at ejendommen helt eller delvist kan overdrages som en virksomhedsoverdragelse, jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt., betinget af, at sælger inden overtagelsesdagen modtager dokumentation på:

- at køber er blevet momsregistreret,
- at forpagtningsaftalen ikke bringes til ophør som følge af overdragelsen af ejendommen, og at denne således videreføres uændret af køber, samt
- at forpagtningsaftalen ikke er opsagt på tidspunktet for overtagelsesdagen.

Ejendommens værdi er ved den seneste offentlige ejendomsvurdering vurderet til x mio. kr., fordelt med x mio. kr. på stuehuset og x mio. kr. på den resterende ejendom. Grundværdien er vurderet til x kr., fordelt med x kr. på stuehuset og x kr. på den resterende grund. Der henvises til print fra SKAT's hjemmeside og den seneste ejendomsskattebillet, der er vedlagt anmodningen.

Som det fremgår af købsaftalen, indtræder køber fuldt ud i rettighederne og forpligtelserne i forpagtningsaftalen. Som følge af, at der er tale om en landbrugsejendom med landbrugs- og beboelsespligt, er det et krav i medfør af landbrugsloven, at der opføres et stuehus. Køberne vil derfor efter det oplyste opføre et stuehus, som de vil anvende som privat bolig ligesom Fallenten.

Konkursboet har herudover ikke kendskab til hvad køber vil opføre m.v. Baggrunden for, at nærværende bindende svar også indleveres på vegne af køber skyldes udelukkende det forhold, at købers adgang til momsfradrag har betydning for købesummen, såfremt salget af ejendommen anses for momspligtigt.

Det er supplerende oplyst efter anmodning fra SKAT, at det eksisterende fundament vil blive revet ned af køber, og at der vil blive opført et nyt projekt. Der vil blive ansøgt om en ny byggetilladelse, hvorfor det må formodes, at det nye projekt ikke er indeholdt i den tidligere meddelte byggetilladelse.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørgsmål 1:

Overordnet set er det spørgers vurdering, at salget af ejendommen ikke er momspligtigt som følge af:

- 1) Der er tale om en "gammel" bygning, eftersom fundamentet blev støbt forud for indførelsen af momspligten på byggegrunde og nye bygninger med ikrafttræden den 1. januar 2011
- 2) For det tilfælde, at SKAT ikke anser ejendommen for en "gammel bygning", er der ikke (udelukkende) tale om et salg fra en afgiftspligtig person
- 3) For det tilfælde, at SKAT ikke anser ejendommen for en "gammel bygning" og heller ikke anser salget for at være sket fra en ikke afgiftspligtig person, er der for så vidt angår det forpagtede areal tale om en virksomhedsoverdragelse

Ad. 1 - Der er tale om en "gammel bygning":

Det fremgår af afsnit 1.4 i SKAT's vejledning "Moms på salg af nye bygninger og byggegrunde" af 21. maj 2013 (seneste version - E nr. 191 - herefter "SKAT's vejledning"), at der "skal betales moms ved levering af nye bygninger, hvor byggeriet er påbegyndt den 1. januar 2011 eller senere[...]".

Det fremgår videre af afsnit 1.4.1 af SKAT's vejledning, at et "byggeri anses for påbegyndt, når støbningen af fundamentet er påbegyndt[...]".

I nærværende sag har fundamentet med isolering og varmeslanger efter det oplyste stået færdigt siden engang i 20xx. Byggeriet anses derfor i medfør af SKAT's vejledning at være påbegyndt før den 1. januar

2011 med den virkning, at der er tale om en "gammel bygning", hvorfor salget af Ejendommen ikke er momspligtigt.

Det forhold, at ejendomsprojektet har stået stille og muligvis ikke gennemføres pga. fallentens økonomiske problemer ændrer efter afsnit 1.4.1 i SKAT's vejledning ikke herpå.

Som det fremgår af afsnit 2.2 i SKAT's vejledning, kan et salg af en ejendom med en "gammel bygning" i visse tilfælde blive anset for et salg af en byggegrund, såfremt i) det er aftalt, at bygningen skal nedrives af sælger, eller ii) det fremgår af købsaftalen, at bygningerne erhverves med henblik på nedrivning af køber.

Det er i den forbindelse uden betydning, hvis det henset til bygningens karakter eller andre omstændigheder må forventes, at køber nedriver bygningen, jf. SKM2010. 745. SR og SKM2012. 416. SR.

Som følge af, i) at der i nærværende sag er tale om et konkursbo, der sælger ejendommen, ii) at konkursboet ikke er bekendt med, hvad køberne påtænker at opføre på ejendommen, herunder om fundamenterne skal nedrives, iii) at det ikke fremgår af købsaftalen, at der skal ske nedrivning af fundamenterne, samt iv) at konkursboet ikke medvirker til nogen form for nedrivning af fundamenterne (som, konkursboet i øvrigt ikke er vidende om, vil ske), er det spørgers vurdering, at salget af ejendommen ikke kan anses for salg af en byggegrund.

Under alle omstændigheder kan der stilles tvivl ved, om der overhovedet i et tilfælde som det foreliggende er tale om en byggegrund i momslovens forstand.

Det fremgår af momsbekendtgørelsens § 59, stk. 1, at der ved en byggegrund forstås "et ubebygget areal, som efter lov om planlægning (planloven) eller forskrifter udstedt i medfør heraf, er udlagt til formål, som muliggør opførelse af bygninger".

Der henvises også til bemærkninger og den anførte praksis i afsnit 2.0.1 i SKAT's vejledning og pkt. D. A. 5.9.5 i Den Juridiske Vejledning.

Det er imidlertid tvivlsomt, om dette også gælder i et tilfælde, hvor der overdrages en landbrugsejendom med landbrugspligt. Spørger henviser til afgørelserne SKM2013. 49. SR og SKM2013. 860. SR, hvor SKAT bemærkede, at landbrugspligten var bortfaldet, hvorfor arealet i princippet kunne bebygges, og hvorfor arealet momsmæssigt blev anset som en byggegrund.

I nærværende sag er landbrugspligten ikke bortfaldet, hvilket med udgangspunkt i SKAT's bemærkninger i afgørelserne SKM2013. 49. SR og SKM2013. 860. SR bør tale for, at der i nærværende sag ikke er tale om en byggegrund. Det er imidlertid uafklaret, hvilken betydning det har, såfremt bygningerne er revet ned, og der er givet byggetilladelse til at opføre et nyt stuehus og driftsbygninger.

Såfremt SKAT ikke vurderer, at der er tale om en byggegrund, vil salget af Ejendommen selv for det tilfælde, at SKAT ikke anser bygningen for "gammel", ikke være momspligtigt.

Ad. 2 - Der er ikke tale om et salg fra en afgiftspligtig person

For det tilfælde, at SKAT ikke anser ejendommen for en "gammel bygning", men at det drejer sig om et salg af en byggegrund, er det spørgers vurdering, at overdragelsen af ejendommen ikke skal pålægges (fuld) moms, da der ikke er tale om et salg fra en afgiftspligtig person.

Det fremgår af kapitel 5 i SKAT's vejledning, at "personer, der er omfattet af den subjektive moms-pligt i momslovens § 3, stk. 1, er omfattet af reglerne om momspligt ved salg fast ejendom[...]".

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

Følgende fremgår bl.a. videre af kapitel 5 i SKAT's vejledning;

"En privatpersons almindelige udøvelse af sin ejendomsret kan ikke i sig selv betragtes som en økonomisk virksomhed. Salg af en fast ejendom, som udføres af en privatperson, eller af en momspligtig person, der handler i egenskab af privatperson, er derfor ikke omfattet af momspligten

Økonomisk virksomhed foreligger derimod, når en person aktivt tager skridt mod en økonomisk udnyttelse af den faste ejendom.

Aktive skridt kan bestå i gennemførelse af bygge- og anlægsarbejder og gennemførelse af kendte markedsføringsmidler.

Ud over byggeri i form af opførelse af bygninger og andre faste anlæg, forstås ved bygge- og anlægsarbejder, etablering af infrastruktur i form af veje, belysning, kloak-, vand- og elektricitetsforsyning mv.

Det bemærkes, at selv om alle de elementer, der sædvanligvis gennemføres som led i byggemodning, ikke gennemføres af sælgeren af byggegrunde, er selv en "delvis byggemodning" et aktivt skridt, som ikke blot er et led i en privatpersons sædvanlige udøvelse af sin ejendomsret.

Annoncering i sig selv er ikke et aktivt skridt, som ligger ud over, hvad en privatperson i almindelighed vil gennemføre som led i udøvelsen af sin ejendomsret. For at der foreligger økonomisk virksomhed skal der foreligge både markedsføring og bygge- og anlægsarbejder. Antallet og omfanget af salg er ikke afgørende.

Sammenfattende vil en privatpersons udstykning, byggemodning og salg af fx en enkelt byggegrund, ikke vil være momspligtigt, uanset byggemodningen. Udstykning og salg af flere byggegrunde vil kunne anses som økonomisk virksomhed med deraf følgende momspligt, hvis den pågældende med henblik på salgene aktivt har taget skridt, der sigter mod en økonomisk udnyttelse af grundene, og som minimum skal omfatte gennemførelse af byggemodning heraf. Det er dog en forudsætning, at den økonomiske udnyttelse af den faste ejendom sker over en tilstrækkelig periode, der kan begrunde, at kriteriet om, at der opnås "indtægter af en vis varighed", kan anses for opfyldt.

Det er ikke afgørende for momspligten, om den pågældende har som sit erhverv overvejende at købe og sælge fast ejendom (næringsvirksomhed med køb og salg af fast ejendom). Også enkeltstående transaktioner er omfattet af momspligten, når salget foretages af en momspligtig person i denne egenskab.

En persons salg af en fast ejendom, som har været anvendt til brug for den pågældende persons momsregistrerede virksomheds aktiviteter, anses for at handle i egenskab af momspligtig person, og salget er dermed momspligtigt. Det gælder f.eks. en virksomheds salg af en domicilejendom (med eventuel tilhørende jord) og frasalg ved udstykning af et areal, der har udgjort en del af den pågældende faste ejendom til brug for den økonomiske virksomhed. Se SKM2012. 263. SR og SKM2013. 49. SR. Se også afsnit 3.4 om salg af aktiver som led i overdragelse af virksomhed.

Se mere i Den juridiske vejledning, afsnit D. A. 3.1 om momspligtige personer og økonomisk virksomhed.

Blandede benyttede ejendomme (privat/erhverv) vil ligeledes være omfattet af momspligten, medmindre det kan godtgøres, at en del af ejendommen til privat benyttelse er henført til personens privatformue. Hvis en fast ejendom herefter må anses for delvist at være erhvervet til brug for den momspligtige persons økonomiske virksomhed, er kun salget af denne del omfattet af momspligten".

Henset til afgørelserne SKM2013. 49. SR og SKM2013. 860. SR må fallenten - og dermed konkursboet - anses for en afgiftspligtig person, for så vidt angår det areal, der er bortforpagtet med moms. Dette må principielt set gælde, uanset fallenten ved en fejl ikke har foretaget nogen frivillig momsregistrering af det bortforpagtede areal og uagtet Fallenten aldrig har haft til hensigt at sælge ejendommen eller i øvrigt har drevet virksomhed med køb og salg af fast ejendom.

Spørger ønsker imidlertid SKAT's fornyede stillingtagen til ovennævnte.

Det er således mest nærliggende at anse ejendommen som en blandet benyttet ejendom i momsmæssig henseende, jf. uddraget fra SKAT's vejledning ovenfor. På den baggrund er det spørgers vurdering, at der i hvert fald ikke skal tillægges moms på den del af købesummen, der kan henføres til stuehuset.

For så vidt angår arealet på de x ha har Fallenten efter det oplyste ikke anvendt disse arealer til brug for den momspligtige landbrugsdrift. SKAT bedes forholde sig til om konkursboet anses for en afgiftspligtig person ved salget af dette areal.

Ad. 3 - Der er tale om en virksomhedsoverdragelse:

For det tilfælde, at SKAT ikke anser ejendommen for en "gammel bygning" og heller ikke anser salget for at være sket fra en ikke-afgiftspligtig person, er der for så vidt angår det forpagtede areal tale om en virksomhedsoverdragelse.

Følgende fremgår bl.a. videre af afsnit 3.4 i SKAT's vejledning;

"Overdragelse af fast ejendom vil efter omstændighederne skulle anses for en hel eller delvis virksomhedsoverdragelse i henhold til momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt. Det gælder, når en ejendom, der er omfattet af en frivillig momsregistrering for erhvervmæssig udlejning, overdrages til en køber, som bliver momsregistreret for den fortsatte udlejning af ejendommen.

Spørgsmålet om overdragelsen af en fast ejendom skal kvalificeres som en hel eller delvis virksomhedsoverdragelse, eller om den skal kvalificeres som en afgiftsfritaget levering af fast ejendom i henhold til 13, stk. 1, nr. 9, har betydning for den overdragende virksomheds fradragsret for momsen af de udgifter, virksomheden afholder i forbindelse med salget af den faste ejendom"

Som følge af, at i) køber indtræder fuldt ud i rettighederne og forpligtelserne iht. forpagtningsaftalen, og at køber således viderefører forpagtningen uændret, samt ii) at køber er eller bliver momsregistreret, herunder også frivilligt momsregistreret senest på tidspunktet for overtagelsesdagen, er det spørgers vurdering, at der er tale om en virksomhedsoverdragelse efter momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt. Der skal derfor ikke opkræves moms på den del af købesummen, der kan henføres til arealet, der er bortforpagtet.

Det forhold, at Fallenten pga. manglende kendskab til reglerne ikke har foretaget en frivillig momsregistrering af det forpagtede areal i medfør af momslovens § 51, bør efter spørgers vurdering ikke ændre herpå.

Det afgørende er, at Fallenten i enhver henseende har behandlet arealet således, at det har været frivilligt momsregistreret, jf. pkt. D. A. 14.5.5 i Den Juridiske Vejledning og SKM. 2012.287. LSR.

For så vidt angår de x ha, der ikke er bortforpagtet bedes SKAT forholde sig til om overdragelsen af dette areal - for det tilfælde, at konkursboets salg af dette areal anses for sket i egenskab af en afgiftspligtig person - anses for en virksomhedsoverdragelse. Spørger bemærker, at byggetilladelsen i nærværende sag - i modsætning til SKM. 2012.580. LSR - ikke er udløbet.

Spørgsmål 2:

Det bemærkes, i) at ejendommen efter salget stadig vil være noteret med landbrugspligt, ii) at køber indtræder i rettighederne og forpligtelserne i forpagtningsaftalen, og iii) at køber selv vil opføre et stuehus, som vil blive anvendt som privat bolig for køber.

Såfremt salget af ejendommen udløser hel eller delvis moms, vil køber som konsekvens heraf og som følge af neutralitetsprincippet have adgang til at fradrage denne moms fuldt ud.

Spørgsmål 3:

Der henvises til, at fordelingen er aftalt mellem to uafhængige parter, jf. således praksis inden for skatteretten omtalt under pkt. C. C. 2.4.1.3.2 i Den Juridiske Vejledning.

SKATs indstilling og begrundelse

Lovgrundlag

Momsloven § 3, stk. 1,

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

Momsloven § 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. (---)

Momsloven § 13, stk. 1, nr. 9

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

Momsloven § 13, stk. 3

Skatteministeren kan fastsætte nærmere regler om afgrænsningen af fast ejendom i henhold til stk. 1, nr. 9.

Bekendtgørelsen til momsloven (Bekendtgørelse nr. 814 af 24/6/2013) § 57

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

Bekendtgørelse til momsloven (Bekendtgørelse nr. 814 af 24/6/2013) § 59, stk. 1

Ved en byggegrund i momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra b, forstås et ubebygget areal, som efter lov om planlægning eller forskrifter udstedt i medfør heraf er udlagt til formål, som muliggør opførelse af bygninger, jf. § 57 i denne bekendtgørelse.

Lov nr. 1370 af 2/12/2010 § 2 (om ikrafttrædelse af regler om moms på fast ejendom) stk. 2 og 3

Stk. 2. Lovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra a, finder anvendelse på nye bygninger og nye bygninger med tilhørende jord, jf. § 39 a, hvor byggeriet påbegyndes den 1. januar 2011 eller senere, jf. stk. 3.

Stk. 3. Tidspunktet for påbegyndelse af byggeriet ved nyopførelse af bygninger og tilbygninger til eksisterende bygninger er tidspunktet for påbegyndelsen af støbning af fundament. For ombygningsarbejder på eksisterende bygninger er tidspunktet for påbegyndelse af byggeriet tidspunktet for påbegyndelse af det egentlige byggearbejde, der har karakter af genopbygning af den eksisterende ejendom eller nybygning inde i eller ovenpå en eksisterende bygning.

Momssystemdirektivet (direktiv 2006/112 EF) art. 12

1. Medlemsstaterne kan som afgiftspligtig person anse enhver, der lejlighedsvis udfører en transaktion henhørende under de i artikel 9, stk. 1, andet afsnit, omhandlede former for virksomhed og især en enkelt af følgende transaktioner:

- a) levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord inden første indflytning
- b) levering af en byggegrund

2. Ved anvendelsen af stk. 1, litra a), forstås ved »bygning« enhver grundfast konstruktion.

Medlemsstaterne kan fastlægge de nærmere betingelser for anvendelsen af det i stk. 1, litra a), anførte kriterium på ombygninger og definere begrebet »tilhørende jord«.

Medlemsstaterne kan anvende andre kriterier end første indflytning, som f.eks. perioden mellem dagen for bygningens færdiggørelse og dagen for første levering, eller perioden mellem dagen for første indflytning og dagen for senere levering, såfremt disse perioder ikke overstiger henholdsvis fem og to år.

3. Ved anvendelsen af stk. 1, litra b), forstås ved »byggegrunde« grunde, hvad enten de er byggemodnet eller ikke, når de af medlemsstaterne betragtes som sådanne.

Momssystemdirektivet (direktiv 2006/112 EF), artikel 135, litra k)

1. Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

j) levering af bygninger eller dele heraf med tilhørende jord bortset fra levering omhandlet i artikel 12, stk. 1, litra a)

k) levering af ubebygget fast ejendom bortset fra de i artikel 12, stk. 1, litra b), nævnte byggegrunde

Praksis

C-543/11 Woningstichting

EU-Domstolen udtaler i præmis 27, 30 og 31:

27 "Heraf følger, at leveringer af byggegrunde er momspligtige, og at de ikke er omfattet af undtagelserne i momsdirektivets artikel 135, der skal fortolkes strengt."

30 "I denne forbindelse skal det indledningsvis bemærkes, at medlemsstaterne ved definitionen af, hvilke grunde der skal betragtes som »byggegrunde«, er forpligtet til at iagttage formålet med momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra k), der er udelukkende at momsfritage leveringer af ubebyggede grunde, der ikke

er bestemt til at tjene til opførelse af en bygning (jf. i denne retning Gemeente Emmen-dommen, præmis 24 og 25, og dommen i sagen Don Bosco Onroerend Goed, præmis 43)."

31 "For at overholde princippet om afgiftsneutralitet, som er et grundlæggende princip i det fælles momssystem, og som er til hinder for, dels at sammenlignelige leveringer af fast ejendom, som konkurrerer indbyrdes, behandles forskelligt med hensyn til momsen, dels at erhvervsdrivende, som udfører de samme transaktioner, behandles forskelligt med hensyn til opkrævning af moms (dom af 29.10.2009, sag C-29/08, SKF, Sml. I, s. 10413, præmis 67 og den deri nævnte retspraksis), er det derfor nødvendigt, at samtlige ubebyggede grunde, der er bestemt til at tjene til opførelse af en bygning, og som dermed er beregnet til at blive bebygget, omfattes af denne nationale definition.

C-468/93 Gemeente Emmen

EU-Domstolen udtalte i præmis 25:

"Endelig er det ganske vist fast retspraksis, at fritagelserne i artikel 13 i sjette direktiv beror på selvstændige fællesskabsretlige begreber (jf. dom af 11.8.1995, sag C-453/93, Bulthuis-Griffioen, Sml. I, s. 2341, præmis 18), og ganske vist kan medlemsstaterne følgelig ikke ændre indholdet deraf, i særdeleshed ikke når de fastsætter de nærmere betingelser, men dette gælder ikke i tilfælde, hvor Rådet netop har overladt det til medlemsstaterne at definere visse udtryk vedrørende en fritagelse, idet det dog forudsættes, at medlemsstaterne skal iagttage formålet med sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra h), der alene er at afgiftsfritage leveringer af ubebyggede grunde, der ikke er beregnet til at tjene til opførelse af en bygning."

C-461/08, Don Bosco

I denne sag afgjorde EU-domstolen, at levering af en grund, hvor der endnu står en gammel bygning, som skal rives ned, for at der i dens sted kan opføres en ny bebyggelse, og hvis nedrivning med henblik herpå, som sælgeren har påtaget sig at udføre, allerede er påbegyndt før nævnte levering, ikke er omfattet af fritagelsen for moms af levering af fast ejendom.

En sådan levering og en sådan nedrivning udgør én enkelt transaktion, der som helhed betragtet er levering af en ubebygget grund, og således ikke er levering af en eksisterende bygning med tilhørende jord. Det blev tillagt vægt, at det økonomiske formål med sælgers handlinger var at tilvejebringe en grund, der var klar til at blive bebygget.

I præmis 43 henviser Domstolen til

"at henset til, at sjette direktivs artikel 4, stk. 3, litra b (nuværende momssystemdirektiv artikel 12, stk. 3), udtrykkeligt henviser til medlemsstaternes definitioner af byggegrunde, tilkommer det medlemsstaterne at definere, hvilke grunde der skal betragtes som byggegrunde, med henblik på anvendelsen af såvel denne bestemmelse som dette direktivs artikel 13, punkt B, litra h) (artikel 135 stk. 1, litra k) under iagttagelse af formålet med den sidstnævnte af disse bestemmelser, der er udelukkende at momsfritage leveringer af ubebyggede grunde, der ikke er bestemt til at tjene til opførelse af en bygning [...]"

SKM2013. 49. SR

Skatterådet bekræfter at der skal betales moms ved salg af et grundareal fra en landbrugsbedrift til brug for andet erhverv.

Landbrugsbedriften frasælger et areal, der hidtil har været anvendt i forbindelse med den momspligtige drift. Ved salget bortfalder landbrugspligten og arealet kan i princippet bebygges, hvorfor arealet momsmæssigt anses som en byggegrund.

SKM2013. 860. SR

Skatterådet kan ikke bekræfte, at der ikke skal pålægges moms på salg af et jordareal. Arealet har været bortforpagtet med moms. Det er oplyst, at landbrugspligten på jorden er tilladt ophævet, idet tilladelsen er betinget af, at deklaration om at der skal være endelig vedtaget lokalplan, der udlægger arealet til erhvervsformål, tinglyses på ejendommen. Lokalplanen forventes vedtaget inden årets udgang.

SKM2012. 510. SR

Skatterådet kan bekræfte, at spørger, ud fra en samlet konkret vurdering, ikke anses for at agere som en afgiftspligtig person ved salg af en byggegrund, idet spørger havde købt byggegrunden til brug for at opføre en privat bolig, og ved salget udøver spørger en "indehavers udøvelse af sin ejendomsret". Uanset at spørger driver virksomhed med salg og udvikling af fast ejendom, agerer han således ikke, ved dette ejendomssalg, som en afgiftspligtig person.

Den juridiske vejledning D. A. 5.9.5

SKATs vejledning om moms på salg af nye bygninger og byggegrunde

Praksis

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at salget af ejendommen ikke er momspligtigt.

Begrundelse

Gammel bygning eller byggegrund

Levering af fast ejendom er som udgangspunkt momsfritaget, jf. momsloven § 13, stk. 1, nr. 9. Levering af en byggegrund er dog ikke omfattet af denne momsfritagelse, jf. momsloven § 4 og § 13, stk. 1, nr. 9, litra b.

Ved en byggegrund forstås efter momsbekendtgørelsen § 59, stk. 1, et ubebygget areal, som efter lov om planlægning (planloven) eller forskrifter udstedt i medfør heraf, er udlagt til formål, som muliggør opførelse af bygninger.

EU-domstolen har i sagerne C-468/93, Gemeente Emmen, præmis 25, sag C-461/08, Don Bosco, præmis 43, samt sag C-543/11, Woningstichting, præmis 30, udtalt, at det tilkommer medlemsstaterne at definere, hvilke grunde, der skal betragtes som byggegrunde, men at dette skal ske under iagttagelse af formålet med MSD artikel 135, stk. 1, litra k), der udelukkende er at momsfritage leveringer af ubebyggede grunde, der ikke er bestemt til at tjene til opførelse af en bygning. Fritagelsesbestemmelsen i artikel 135, stk. 1, litra k), er en undtagelse til udgangspunktet om, at levering af en byggegrund er momspligtig. En sådan undtagelse skal fortolkes indskrænkende, jf. eksempelvis Woningstichting-dommen præmis 27.

Dermed skal samtlige grunde, som ikke er omfattet af fritagelsen, det vil sige ubebyggede grunde, der er bestemt til at tjene til opførelse af en bygning, og som dermed er egnede til at blive bebygget, være omfattede af den nationale definition af en byggegrund, jf. Woningstichting-dommen, præmis 31.

Arealer, som både før og efter et salg er omfattet af landbrugspligt, vil som udgangspunkt ikke blive anset for at være bestemt til at tjene til opførelse af en bygning, jf. forudsætningsvis SKM2013. 49. SR og SKM2013. 860. SR. Dermed vil disse arealer som udgangspunkt være omfattede af momsfritagelsen for fast ejendom.

Det må imidlertid være en betingelse for momsfritagelsen, at der ikke i forbindelse med salget er konkrete planer om at bebygge arealet som i den konkrete sag eller at ændre arealets anvendelsesområde, jf. SKM2013. 860. SR.

Det ville efter SKATs opfattelse stride mod EU-Domstolens praksis som beskrevet ovenfor, såfremt en grund, der er bestemt til opførelse af en bygning ikke anses som en byggegrund.

Ejendommens værdi er ved den seneste offentlige ejendomsvurdering vurderet til x mio. kr., fordelt med x mio. kr. på stuehuset og x mio. kr. på den resterende ejendom.

I den konkrete sag foreligger der allerede en byggetilladelse fra kommunen, men det er oplyst, at denne ikke vil blive anvendt. Det er derfor SKATs opfattelse, at denne byggetilladelse ikke skal tages i betragtning ved vurderingen af, om der er tale om en byggegrund.

SKAT kan vejledende oplyse, at de omkostninger, som sælger har fradraget i forbindelse med den erhvervsmæssige del af ejendomsprojektet, vil være omfattet af reguleringsforpligtelse, jf. momsloven § 43.

Derimod vil køber opføre et stuehus på arealet og anvende det til privat bolig. Dette er køber også forpligtet til efter landbrugsloven. Handlen er i øvrigt ikke på nogen måde betinget af opnåelse af tilladelser eller ændring af lokalplaner.

Den del af arealet, der er bestemt til opførelse af en bygning, må således anses for en byggegrund, jf. momsloven § 13, stk. 1, nr. 9, litra b.

For så vidt angår spørgers opfattelse af, at fundamentet i sig selv udgør en gammel bygning, bemærkes det, at det følger af momsbekendtgørelsen § 57, stk. 1, at ved begrebet bygning forstås grundfaste konstruktioner, som er færdiggjorte til det formål, de er bestemt til. Et fundament er ikke færdiggjort til det formål, som det er bestemt til, og er derfor ikke en bygning i relation til momsloven § 13, stk. 1, nr. 9, litra b.

Det bemærkes videre, at efter ikrafttrædelsesbestemmelsen til de nye regler om moms på fast ejendom er levering af en ny bygning ikke omfattet heraf, når byggeriet er påbegyndt inden den 1. januar 2011, hvilket vil sige, at støbning af fundament skal være påbegyndt inden dette tidspunkt. Det er imidlertid oplyst, at køber ikke vil færdiggøre det byggeri, som fundamentet var støbt til, hvorfor overgangsreglen ikke finder anvendelse.

Er sælger en afgiftspligtig person, som sælger i denne egenskab?

Den del af arealet, som efter SKATs opfattelse udgør en byggegrund, er beregnet til opførelse af et stuehus med pligt til beboelse ifølge landbrugsloven.

Salg af en privat bolig, eller byggegrund beregnet til opførelse heraf, anses ikke for et salg i egenskab af afgiftspligtig person, jf. SKM2012. 510. SR. Det er derfor SKATs opfattelse, at salg af en del af arealet beregnet til opførelse af et stuehus ikke bliver momspligtigt, da sælger i den forbindelse ikke skal anses for en afgiftspligtig person, som handler i denne egenskab.

Afslutningsvis kan SKAT vejledende udtale, at når konkursboet fortsætter driften af den tidligere momspligtige virksomhed, bliver konkursboet, ved kurator, ansvarlig for denne fortsatte drift. Kurator skal derfor momsregistrere konkursboet, således at boet kan afregne moms af den fortsatte drift.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "ja".

Spørgsmål 2

Såfremt spørgsmål 1 besvares benægtende, ønskes det bekræftet, at køber har momsfradrag for momsbeløbet, som salget af ejendommen udløser.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 2 bortfalder.

Spørgsmål 3

Såfremt spørgsmål 1 besvares benægtende, ønskes det bekræftet, at fordelingen af købesummen kan anerkendes.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 3 bortfalder.

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder SKATs indstilling og begrundelse.