

Udskriftsdato: 19. december 2025

AFG nr 9310 af 15/03/2016 (Gældende)

Bindende svar - Moms - Fast Ejendom - Salg momsfrit efter udlejning

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 15-3178968

Bindende svar - Moms - Fast Ejendom - Salg momsfrit efter udlejning

Skatterådet kan bekræfte, at der ikke skal pålægges moms ved salg af en ejendom, der udelukkende har været anvendt til momsfritaget udlejningsvirksomhed, jf. momslovens § 13, stk. 2.

Det har ingen betydning, at køber agter at rive bygningen ned og lade nye bygninger opføre.

Skatterådsmøde 15. marts 2016 - SKM2016. 141. SR

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at det er korrekt, at der ikke er pålagt moms ved Spørgers salg af ejendommen?

Svar

1. Ja

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger er et almennyttigt boligselskab stiftet for flere årtier siden. Spørger er momsregistreret.

Spørger opførte - efter aftale med Kommunen - Ejendommen, der spørges til, for flere årtier siden. Af det oprindelige skøde fremgår det, at opførelsen var betinget af, at der opførtes en børneinstitution.

Siden Ejendommen blev opført, har Spørger anvendt Ejendommen til momsfritaget udlejning, først til en selvejende institution, herefter til Kommunes børne- og kulturforvaltning, der er indtrådt i eksisterende lejekontrakter. De eksisterende lejekontrakter er på et senere tidspunkt afløst af nye lejekontrakter.

Det oplyses, at Ejendommen aldrig har været omfattet af en frivillig momsregistrering, og at Spørger ikke på noget tidspunkt har taget fradrag for moms på udgifter forbundet med opførelse, vedligehold eller anden løbende drift af Ejendommen. Ejendommen har således i hele perioden udelukkende været anvendt til momsfritaget aktivitet.

Kommunen opsagde lejemålet ved opsigelse dateret i juni 2010, og fraflyttede Ejendommen ved udgangen af juni 2011. Herefter forsøgte Spørger i første omgang at finde en ny lejer (f.eks. til fortsat brug som privat daginstitution). Dette viste sig dog svært, og Spørger satte i stedet Ejendommen til salg. Ejendommen har dermed i perioden efter fraflytning ved udgangen af juni 2011 og frem til 2013, hvor Ejendommen blev solgt, stået tom. Først i forbindelse med forsøget på momsfri genudlejning, og derefter i en periode op til salget af Ejendommen.

Som anført ovenfor solgte Spørger Ejendommen i foråret 2013, med overtagelsesdag i august 2013 til køber i henhold til købsaftale samt 'side letter'. Af købsaftalen samt 'side letter' fremgår bl.a. følgende:

- Købesummen blev aftalt til X kr.
- Den offentlige ejendomsværdi pr. 1. oktober 2012 var Y kr. heraf grundværdi Z kr.
- Ejendommen sælges som et nedrivningsprojekt.
- Ejendommen er erhvervet med henblik på projektudvikling.
- Udgifter til oprensning og klassificering af forurening i forbindelse med projektet, afholdes af Spørger
- Eventuelle udgifter til ekstra fundering modregnes i købesummen

(Det bemærkes i denne forbindelse, at X er sammenlignelig med Z)

Endelig omfatter købsaftalen en sælgeransvarsfraskrivelse, hvorefter Spørger sælger Ejendommen, som den er og forefindes og af køber beset.

Det oplyses endvidere, at der er udarbejdet ny lokalplan, som muliggør nybyggeri, og at bygningerne på Ejendommen er nedrevet af køber efter købsaftalens indgåelse.

Spørger har ikke foretaget aktive handlinger med henblik på at tilvejebringe en byggegrund, hverken i forbindelse med lokalplanprocessen, byggetilladelse eller i forbindelse med købers nedrivning.

Salget af Ejendommen blev efter aftale mellem parterne ikke pålagt moms. Spørger ønsker at få afklaret, om denne disposition var korrekt.

Følgende har været forelagt SKAT: oprindelige skøde, BBR-Meddelelse, lejekontrakter, opsigelse af lejemål samt købsaftale med 'side letter'.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Det er Spørgers opfattelse, at spørgsmålet skal besvares med 'ja'.

Spørger henviser til momslovens § 4, § 13, stk. 1, nr. 8 og 9, § 13, stk. 2, § 37, stk. 1 og momsbekendtgørelsens § 56, stk. 1. Se under *Lovgrundlag* nedenfor.

Videre henviser Spørger til SKATs vejledning E nr. 191 af maj 2013 vedrørende gamle bygninger med tilhørende grund:

"Hvis leveringen sker med henblik på opførelse af en ny bygning skal leveringen dog anses for levering af en byggegrund

(...)

Hvis det er aftalt, at bygningen skal nedrives af sælger, eller det fremgår af købsaftalen, at bygningerne erhverves med henblik på nedrivning af køber, er der tale om salg af en byggegrund.

(...)

Hvis det herefter må lægges til grund, at leveringen er sket med henblik på opførelse af en ny bygning, skal leveringen anses for levering af en byggegrund."

Endelig henviser Spørger til SKM2013. 215. SR, hvor Skatterådet ligestillede salg af en gammel bygning med salg af en byggegrund, men hvor salget af ejendommen var momsfrit, fordi sælger udelukkende havde anvendt ejendommen til momsfritaget formål. I SKM2013. 271. SR anså Skatterådet salg af en ejendom som momsfritaget, fordi ejendommen udelukkende havde været anvendt til drift af plejehjem og børnehave.

Som beskrevet ovenfor har Spørger solgt Ejendommen i 2013 og ønsker nu afklaret, om salget skulle have været pålagt moms.

Ejendommens 'status' inden salget

På salgstidspunktet - og inden bygningen efterfølgende blev nedrevet på købers foranledning - skulle bygningen som udgangspunkt betragtes som en "gammel" bygning i henhold til momsbekendtgørelsens § 54, da Ejendommen er opført for flere årtier siden. Salg af gamle bygninger med tilhørende grundareal er fritaget for moms, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 9.

Spørger har i hele ejerperioden forinden salget udelukkende anvendt Ejendommen til momsfrataget udlejning til først en selvejende institution, herefter til Kommunen. Spørger har i ejerperioden således aldrig været omfattet af en frivillig momsregistrering for udlejning af fast ejendom, ligesom Spørger på intet tidspunkt har taget fradrag for moms på udgifter i forbindelse med udlejningen.

Efter lejeaftalens ophør og frem til det endelige salg har Ejendommen stået tom (dvs. i perioden 2011 til 2013), hvor Spørger først har forsøgt at genudleje Ejendommen, og da dette ikke var muligt, har haft Ejendommen sat til salg.

Købsaftalen

Det fremgår af købsaftalen, at Ejendommen sælges som et nedrivningsprojekt. Det fremgår endvidere heraf, at Ejendommen erhverves med henblik på projektudvikling. Spørger var på salgstidspunktet således indforstået med, at bygningerne på Ejendommen - efter salget - skulle nedrives af køber, med henblik på projektudvikling herunder opførelse af en ny bygning. I henhold til SKATs faste praksis vil et sådant salg sidestilles med salg af en byggegrund.

Endelig fremgår det af købsaftalen, at spørger sælger Ejendommen, som den er og forefindes uden nedrivning, hvorfor Spørger ikke har deltaget i selve nedrivningsprocessen.

Ejendommen har udelukkende været anvendt til momsfrataget virksomhed

Det fremgår af momslovens § 13, stk. 2, at levering af varer, der alene har været anvendt i forbindelse med virksomhed, der er fritaget for afgift efter stk. 1, er fritaget for afgift.

Idet Spørger som beskrevet ovenfor udelukkende har anvendt Ejendommen til momsfrataget virksomhed (momsfrataget udlejning), kan Ejendommen som det klare udgangspunkt sælges uden moms.

Det bemærkes, at Spørger på intet tidspunkt har taget fradrag for hverken omkostninger i forbindelse med opførelsen af Ejendommen, ligesom der heller ikke er taget fradrag i forbindelse med den løbende drift af Ejendommen.

Spørgers anvendelse ændres ikke i forbindelse med salget

Det er efter spørgers opfattelse afgørende for besvarelsen af det stillede spørgsmål, om den planlagte nedrivning skal anses for overgang til anden økonomisk anvendelse, end momsfrataget udlejning.

Spørger var på salgstidspunktet bekendt med, at bygningen skulle nedrives, og at køber overtog Ejendommen med henblik på projektudvikling. I SKM2013. 215. SR fastslår Skatterådet, at selv om Spørger aktivt havde medvirket ved lokalplanprocessen og byggetilladelsen, så ville den planlagte nedrivning ikke bevirke, at man var overgået til "anden økonomisk anvendelse". Skatterådets praksis giver således rum til, at sælger skal være væsentlig mere aktiv i projektet, end Spørger har været i den konkrete sag.

I nærværende sag, har Spørger hverken medvirket i lokalplanprocessen, nedrivningen eller i forhold til byggetilladelsen, men har kun været vidende om projektet i det omfang det fremgår af købsaftalen.

I SKM2013. 271. SR anerkendte Skatterådet endvidere, at en ejendom, der tidligere havde fungeret som plejehjem og børnehave, kunne sælges momsfrit i henhold til momslovens § 13, stk. 2. Allerede på salgstidspunktet var det aftalt med køber, at bygningen skulle rives ned med henblik på at opføre nye bygninger. Skatterådet fandt dette uden betydning.

Skatterådet tager i sagen ikke stilling til, om der er tale om salg af en byggegrund eller en gammel bygning, men fastslår, at så længe anvendelsen i ejerperioden har været momsfrataget, kan ejendommen

sælges momsfrit. Det er Spørgers opfattelse, at nærværende sag på en række centrale punkter er fuldstændig lig situationen i netop SKM2013. 271. SR.

På baggrund af ovenstående og med henvisning til SKM2013. 215. SR og SKM2013. 271. SR er det Spørgers opfattelse, at Ejendommen kan sælges uden moms i henhold til momslovens § 13, stk. 2, idet den planlagte nedrivning ikke skal anses for at medfører overgang til anden økonomisk anvendelse.

Spørgers høringssvar

Spørgers repræsentant er enig i SKATs konklusion i sagsfremstillingen, nemlig at spørgsmålet besvares med et "ja". Herunder er repræsentanten enig for så vidt angår vurderingen af, at momslovens § 13, stk. 2 finder anvendelse.

Set i lyset af Landsskatterettens afgørelse i SKM2016. 82. LSR er spørgers repræsentant imidlertid ikke enig med SKAT i, at salg af Ejendommen i udgangspunktet skal anses for salg af en byggegrund i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 9. I stedet er det repræsentantens opfattelse, at salget af Ejendommen skal betragtes som en overdragelse af en gammel bygning med tilhørende grund.

Repræsentanten er således af den opfattelse, at konklusionen "ja", kan nås ad to veje.

SKATs indstilling og begrundelse

Det ønskes bekræftet, at det er korrekt, at der ikke er pålagt moms ved Spørgers salg af ejendommen.

Lovgrundlag

Momsloven (LBK nr. 106 af 23/01/2013 med senere ændringer) § 3, stk.1

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

Den bagvedliggende artikel 9, stk. 1 i momssystemdirektivet (2006/112/EF af 28. november 2006 med senere ændringer)

Ved »afgiftspligtig person« forstår enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

Ved »økonomisk virksomhed« forstår 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 forstår navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.

Momsloven § 4, stk. 1

Der betales afgift af varer og ydelser, der leveres mod vederlag her i landet. Ved levering af en vare forstår 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. 8 og 9

Følgende vare og ydelser er fritaget for afgift:

(...)

8) Udlejning og bortforpagtning af fast ejendom, (...)

9) Levering af fast ejendom. Fritagelsen omfatter dog ikke:

1. Levering af en ny bygning eller en ny bygning med tilhørende jord.
2. Levering af en byggegrund, uanset om den er byggemodnet, og særskilt levering af en bebygget grund.

Momsloven § 13, stk. 2

Levering af varer, der alene har været anvendt i forbindelse med virksomhed, der er fritaget for afgift efter stk. 1, eller af vare, hvis anskaffelse eller anvendelse har været undtaget fra retten til fradrag efter kapitel 9, er fritaget for afgift.

Momsloven § 13, stk. 3

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

Momsloven § 37, stk. 1

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

Bekendtgørelsen til momsloven (BEK nr. 808 af 30/06/2015 med senere ændringer) § 56, 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. § 54 i denne bekendtgørelse.

Praksis

EU-domstolens forenede sager C-180/10 og C-181/10, Slaby og Kuc

EU-domstolen har i dommen i de forenede sager fastslået, at det er en betingelse, for at anse sælgeren for at drive økonomisk virksomhed, at sælgeren - uanset antallet og omfanget af salg - med henblik på salget, aktivt påbegynder at tage skridt mod en økonomisk udnyttelse af den faste ejendom gennem mobilisering af midler, der svarer til dem, der anvendes af en producent, handlende eller tjenesteyder. Præmis 39-41.

EU-domstolens sag C-543/11, Woningstichting Maasdriel

EU-dommen vedrører levering af en grund, hvorpå der var beliggende en bygning samt en asfalteret parkeringsplads. Køber havde til hensigt at opføre boliger på grunden, og sælger skulle sørge for nedrivning af bygningen og fjernelse af asfalteringen.

På leveringstidspunktet var bygningen revet ned, men parkeringspladsen var stadig i brug. Køber havde endnu ikke opnået byggetilladelse.

Af præmis 36 fremgår:

"(...) momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra k), sammenholdt med direktivets artikel 12, stk. 1 og 3, skal fortolkes således, at momsfritagelsen efter den førstnævnte bestemmelse ikke omfatter en transaktion som den i hovedsagen omhandlede, der består i levering af en ubebygget grund, der er opstået ved nedrivning af en på grunden eksisterende bygning, selv når der på tidspunktet for denne levering ud over nedrivningen ikke var foretaget nogen byggemodning af grunden, såfremt det på baggrund af en samlet vurdering af denne transaktions omstændigheder på leveringstidspunktet, herunder parternes hensigter,

forudsat at de kan understøttes ved objektive beviselementer, fremgår, at den omhandlede grund på det tidspunkt faktisk var beregnet til at blive bebygget, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve."

(SKATs understregning)

EU-domstolens sag C-326/11, J. J. Komen en Zonen

Sagen omhandlede en fast ejendom, der bestod af forretningslokaler i en forretningsarkade. Inden købers erhvervelse havde sælger udført nedrivningsarbejder for egen regning med henblik på at ombygge ejendommen til en ny bygning. Køber fortsatte efter erhvervelsen ombygningsarbejdet, så der samlet set blev opført en ny bygning. Disse arbejder medførte på intet tidspunkt under ombygningen, at der opstod en ubebygget grund. På leveringstidspunktet var forretningsarkaden offentligt tilgængelig, og mindst én forretning havde åbnet.

EU-domstolen fastslog, at der var tale om en momsfristaget levering af fast ejendom, der består af en grund og en gammel bygning, som er under ombygning til en ny bygning, hvor den gamle bygning på leveringstidspunktet kun delvist er revet ned og i det mindste delvist stadig anvendes som bygning.

EU-domstolens sag C-461/08, Don Bosco

EU-domstolen afgjorde, at levering af en grund, hvor der endnu stod en gammel bygning, som skulle rives ned med henblik på at der i dens sted kunne opføres en ny bebyggelse, ikke var omfattet af fritagelsen for moms af levering af fast ejendom, når sælgeren havde påtaget sig at udføre nedrivningen, som allerede var påbegyndt før nævnte levering.

En sådan levering og en sådan nedrivning blev anset for at udgøre én enkelt transaktion, der som helhed betragtet er levering af en ubebygget grund, og ikke af den 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. Se præmis 44 henholdsvis 39.

(SKATs understregning)

SKM2015. 627. LSR

Landsskatteretten stadfæstede Skatterådets afgørelse i en sag, hvor en af ejerne først selv beboede og derefter udlejede et sommerhus på en stor grund. Efterfølgende foranledigede ejerne sommerhuset nedrevet, byggemodning mv. og udstykning af arealet.

Landsskatteretten fandt, at ejerne i denne forbindelse udøvede økonomisk virksomhed jf. EU-domstolens sager C-180/10 og 181/10, Slaby og Kuc, præmis 39-41, idet de blev anset for at tage aktive skridt mod en økonomisk udnyttelse af grunden gennem mobilisering af midler, der svarer til dem, der anvendes af en producent, handlende eller tjenesteyder som omtalt i momsdirektivets artikel 9, stk. 1 [svarende til momslovens § 3, stk. 1].

Videre fandt Landsskatteretten, at den "vare", der blev solgt ikke var sommerhuset, men en byggegrund. Da byggegrunden ikke havde været anvendt af ejerne i forbindelse med momsfristaget virksomhed, kunne salget ikke omfattes af momslovens § 13, stk. 2.

SKM2013. 309. SR

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at overdragelsen af en ejendom kunne gennemføres momsfrit, idet overdragelsen blev anset for at være salg af en byggegrund, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra b.

Leveringen blev anset som leverance af en byggegrund, uanset at sælgeren ikke var involveret i nedrivningen, eller at lejerne på tidspunktet for salget endnu ikke var opsagt. Afgørende var, at det fremgik af købsaftalen, at ejendommen blev erhvervet med henblik på nedrivning, og at det således i realiteten var en byggegrund, der blev solgt. Dette understøttes af sælgers ansvarsfraskrivelse samt betingelsen om indhentelse af de nødvendige tilladelser fra kommunen til nedrivning og opførelse af ny bygning.

SKM2013. 215. SR

Skatterådet afgjorde, at salg af en gammel bygning skulle sidestilles med salg af en byggegrund, fordi sælger inden salgstidspunktet havde indhentet tilladelse til nedrivning af bygningen, havde ansøgt om byggetilladelse, havde opsagt ejendommens lejemål, samt at det fremgik af købsaftalen, at ejendommen af køber blev erhvervet med henblik på opførelse af lejligheder og videresalg heraf.

Videre bekræftede Skatterådet, at sælger ved salget handlede i egenskab af en afgiftspligtig person, idet udlejningsvirksomhed, uagtet at denne virksomhed er fritaget for moms, er udøvelse af økonomisk virksomhed, jf. momslovens § 3, stk.1.

Endelig bekræftede Skatterådet, at salget af byggegrunden kan ske uden moms, fordi sælger har anvendt den faste ejendom i forbindelse med momsfritaget udlejningsvirksomhed, jf. momslovens § 13, stk. 2.

SKM2013. 271. SR

Skatterådet bekræfter, at der ikke skal tillægges moms ved en kommunes salg af fast ejendom, der har været anvendt til børneinstitution og plejehjem.

SKM2010. 842. SR

Skatterådet afgjorde, at spørger ved salg af udlejede sommerhusgrunde, ikke blev momspligtig af salget.

Skatterådet var af den opfattelse, at spørgerne, der havde arvet nogle udlejede sommerhusgrunde og efterfølgende gennem en årrække havde videreført udlejningen, udøvede økonomisk virksomhed, og dermed var at anse som afgiftspligtige personer, jf. momslovens § 3.

Uanset at spørgerne kunne betegnes som afgiftspligtige personer i henhold til momsloven, var salget af grundene ikke momspligtigt, da grundene udelukkende havde været anvendt i forbindelse med momsfritaget udlejningsvirksomhed.

Den Juridiske Vejledning 2016-1

D. A. 3.1.4.1, 'Hvad er økonomisk 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 især udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter. Se momssystemdirektivet, artikel 9, stk. 1, 2. afsnit.

Økonomisk virksomhed omfatter ikke alene varig virksomhedsudøvelse, men også mere lejlighedsvis økonomiske transaktioner. Se forarbejderne (Lovforslag 124, folketingsåret 1993-94) til ML § 3. Der skal dog som nævnt være tale om indtægter af en vis varig karakter. Se omtalen af dommen i sag C-230/94, Renate Enkler, i afsnit D. A. 3.1.4.2.2.

(...)

For at en levering af varer eller ydelser er momspligtig, er det en betingelse, at leveringen foretages mod vederlag af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab. Se momssystemdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a) og c).

Handler leverandøren derimod i egenskab af privatperson er leveringen derfor ikke momspligtig.

D. A. 5.9.5, 'Momspligt ved levering af byggegrunde'

D. A. 5.22, 'Salg af virksomhedens driftsmidler m.m. ML § 13, stk. 2'

Begrundelse

Ifølge momslovens § 4, jf. § 3, skal der betales moms af levering af varer og ydelser, der mod vederlag leveres af en afgiftspligtig person her i landet. Undtaget herfra er bl.a. udlejning af fast ejendom, jf. § 13, stk. 1, nr. 8 og levering af fast ejendom, jf. § 13, stk. 1, nr. 9, dog undtaget levering af nye bygninger (med tilhørende jord) samt levering af byggegrunde.

Efter bekendtgørelsen til momsloven § 56, stk. 1, jf. momslovens § 13, stk. 3, forstås ved en byggegrund et ubebygget areal, som efter lov om planlægning eller forskrifter udstedt i medfør heraf er udlagt til formål, som muliggør opførelse af en bygning.

EU-domstolen har i sag C-461/08, Don Bosco, præmis 43, udtalt, at det tilkommer medlemsstaterne at definere, hvilke grunde, der skal betragtes som byggegrunde, men at dette skal ske under iagttagelse af formålet med momssystemdirektivet 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.

I sag C-543/11, Woningstichting Maasdriel, præmis 36, lægger EU-domstolen ved vurderingen af, om der er tale om en byggegrund vægt på, om det på baggrund af en samlet vurdering af transaktionens omstændigheder på leveringstidspunktet, herunder parternes hensigter, forudsat at de kan understøttes ved objektive beviselementer, fremgår, at den omhandlede grund på leveringsridspunktet faktisk var beregnet til at blive bebygget.

I sag C-543/11, Woningstichting Massdriel, præmis 32 og sag C-326/11, J. J. Komen, præmis 33, udtaler EU-domstolen, at parternes erklærede hensigt vedrørende pligten til at betale moms af en transaktion skal tages i betragtning i forbindelse med en samlet vurdering transaktionens omstændigheder under forudsætning af, at de understøttes af objektive beviselementer.

Skatterådet har i flere bindende svar vurderet, om levering af en gammel bygning med tilhørende jord skulle sidestilles med levering af en byggegrund. Se bl.a. SKM2013. 309. SR, SKM2013. 215. SR og DJV 2016-1, afsnit D. A. 5.9.5.

Et salg af en byggegrund er momspligtigt, når salget foretages af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, jf. DJV 2016-1, afsnit D. A. 3.1.4.1, samt momssystemdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a).

Det er ved besvarelsen lagt til grund, at Spørger ikke driver virksomhed med køb og salg af fast ejendom.

I indeværende anmodning sælger Spørger Ejendommen, bestående af bygninger med tilhørende grund. Bygningerne har siden opførelsen været udlejet uden moms, og gennem alle årene af lejerens benyttet som børneinstitution.

Siden lejerens fraflytning af Ejendommen ved udgangen af juni 2011 og til salget i 2013, har den stået tom. Først i forbindelse med forsøget på en momsfri genudlejning, og derefter i en periode op til salget af Ejendommen.

Af købsaftalen fra 2013 fremgår, at Ejendommen sælges som et nedrivningsprojekt, at køber erhverver Ejendommen med henblik på projektudvikling, at købesummen er aftalt til X kr., samt at den offentlige ejendomsværdi pr. 1. oktober 2012 var Y kr. heraf grundværdi Z kr. [X er sammenlignelig med Z]

Videre fremgår det af 'side letter' til købsaftalen, at udgifter til oprensning og klassificering af forurening i forbindelse med projektet, afholdes af Spørger, samt at eventuelle udgifter til ekstra fundering modregnes i købesummen.

Endelig indeholder købsaftalen en sælgeransvarsfraskrivelse, hvorefter Spørger sælger Ejendommen, som den er og forefindes og af køber som beset.

Det oplyses endvidere, at der er udarbejdet ny lokalplan, som muliggør nybyggeri, og at bygningerne på Ejendommen er nedrevet af køber efter købsaftalens indgåelse.

Byggegrund

Det er SKATs opfattelse, at salg af Ejendommen, skal anses som salg af en byggegrund, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra b, jf. bekendtgørelsen til momsloven § 56, stk. 1.

Dette begrundes med, at køber ifølge købsaftalen erhverver Ejendommen med henblik på projektudvikling, hvorfor Ejendommen skal rives ned, at købsaftalen indeholder en sælgeransvarsfraskrivelse og at salgsprisen for hele Ejendommen alene svarer til grundværdien ifølge den offentlige ejendomsvurdering. Videre er der udarbejdet ny lokalplan, der muliggør nybyggeri.

Det økonomiske formål med disse handlinger har været at frembringe en byggegrund, hvorpå køber allerede på købstidspunktet planlagde at opføre et byggeprojekt med henblik på videresalg. Hensigten med at frembringe en byggegrund understøttes med objektive elementer, i form af købsaftalen mv.

Afgiftspligtig person

Udlejning af fast ejendom anses som økonomisk virksomhed i momsmæssig forstand, idet der mod vederlag sker en levering af en ydelse, og at denne aktivitet er af en varig karakter, jf. momslovens § 4, jf. § 3, se bl.a. SKM2010. 842. SR og SKM2013. 215. SR. Udlejning af fast ejendom er fritaget for moms ifølge momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, medmindre udlejer er frivillig registreret for erhvervsmæssig udlejning af fast ejendom jf. momslovens § 51.

Indeværende sag vedrører salg af en ejendom, hvorpå der er opført en børneinstitution, der siden opførelsen har været udlejet uden moms.

Spørger er således at anse som en afgiftspligtig person, jf. momslovens § 3, stk. 1, der udøver momsfritaget udlejningsvirksomhed, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 8.

Salg af byggegrund omfattet af momslovens § 13, stk. 2

Ifølge momslovens § 13, stk. 2, er levering af varer, der alene har været anvendt i forbindelse med virksomhed, der er fritaget for afgift efter § 13, stk. 1, eller hvis anskaffelse eller anvendelse har været undtaget fra fradragsret efter lovens kapital 9, fritaget for afgift.

I en Landsskatteretssag beboede en af ejerne først selv og derefter udlejede et sommerhus på en stor grund. Efterfølgende foranledigede ejerne sommerhuset nedrevet, byggemodning mv. og udstykning af arealet.

Landsskatteretten afgjorde, at ejerne i denne forbindelse udøvede økonomisk virksomhed jf. EU-domstolens sager C-180/10 og 181/10, Slaby og Kuc, præmis 39-41, idet de blev anset for at tage aktive skridt mod en økonomisk udnyttelse af grunden gennem mobilisering af midler, der svarer til dem, der anvendes af en producent, handlende eller tjenesteyder som omtalt i momsdirektivets artikel 9, stk. 1 [svarende til momslovens § 3, stk. 1].

Videre fandt Landsskatteretten, at den "vare", der blev solgt ikke var sommerhuset, men en byggegrund. Da byggegrunden ikke havde været anvendt af ejerne i forbindelse med momsfrataget virksomhed, kunne salget ikke omfattes af momslovens § 13, stk. 2. Det blev endvidere nævnt i afgørelsen, at ejerne ved "anskaffelsen" af byggegrunden, vil have momsfradrag for udgifterne, eksempelvis nedrivningsomkostningerne, byggemodningsomkostningerne samt eventuelle salgs- og markedsføringsomkostninger. Se SKM2015. 627. LSR.

I denne anmodning har Ejendommens eneste anvendelse været momsfrataget udlejning i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, liggeperioden fra lejers fraflytning af Ejendommen og frem til salget, ses ikke af ændre på dette forhold.

Salget af Ejendommen anses som en naturlig følge af ophør af Spørgers momsfratagne udlejningsvirksomhed vedrørende den pågældende ejendom.

SKAT er derfor af den opfattelse, at denne anmodning ikke er sammenlignelig med SKM2015. 627. LSR.

Det forhold, at en sælger af en ejendom ifølge købsaftalen forpligter sig til at afholde udgifter til oprensning og klassificering af forurening, samt at eventuelle udgifter til ekstra fundering kan modregnes i købesummen, ses ikke at udgøre aktive skridt mod en økonomisk udnyttelse af grunden gennem mobilisering af midler, der svarer til dem, der anvendes af en producent, handlende eller tjenesteyder som omtalt i momsdirektivets artikel 9, stk. 1 [svarende til momslovens § 3, stk. 1], som nævnt i landsskatteretsafgørelsen.

Spørger har i denne sag ikke været involveret i nedrivning, projektudvikling, byggemodning, ansøgning om byggetilladelser mv. eller andre aktiviteter med henblik på salg, hvorfor Spørger ikke kan anses for at udøve momspligtig virksomhed ved salg af Ejendommen.

Det er SKATs opfattelse, at Spørger alene har anvendt Ejendommen til at udøve momsfrataget udlejningsvirksomhed, salget af Ejendommen anses derfor som en naturlig følge af ophør af Spørgers momsfratagne udlejningsvirksomhed. På denne baggrund anses salget af Ejendommen for at være omfattet af momslovens § 13, stk. 2, og vil derfor være momsfrit.

SKATs bemærkninger til Spørgers høringssvar

Da Spørger er enig med SKAT i, at anmodningen skal besvares med et "ja", tager SKAT ikke yderligere stilling til Spørgers bemærkninger.

Indstilling

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

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder SKATs indstilling.