

Udskriftsdato: 15. december 2025

AFG nr 9323 af 23/02/2016 (Gældende)

Bindende svar - Moms på fast ejendom - afgiftspligtig person - uskiftet bo

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 15-2979021

Bindende svar - Moms på fast ejendom - afgiftspligtig person - uskiftet bo

Skatterådet svarer, at spørger er en afgiftspligtig person ved salget af 3 byggegrunde.

Skatterådet bekræfter, at der skal opkræves moms ved salget af de 3 byggegrunde.

Skatterådet bekræfter, at spørger har fradragsret for moms af udgifter til byggemodning, som er afholdt før 1. januar 2011 og som er afholdt i henholdsvis spørger og spørgers afdøde ægtefælles navn.

Skatterådet afviser at svare på, om retten til momsfradrag fortabes efter overgangsreglerne i lov nr. 520 af 12. juni 2009 § 3, stk. 4, såfremt afgørelsen af denne sag først falder efter indberetningsfristen for sidste halvår 2015 (1. marts 2016).

Skatterådsmøde 23. februar 2016 - SKM2016. 122. SR

Afgørelsen offentliggøres i redigeret form.

Spørgsmål

1. Er spørger en afgiftspligtig person ved salget af 3 byggegrunde?
2. Hvis ja til spørgsmål 1 - skal der så opkræves moms ved salget af de 3 byggegrunde?
3. Hvis ja til spørgsmål 2 - har spørger så fradragsret for moms af udgifter til byggemodning, som er afholdt før 1. januar 2011 og som er afholdt i henholdsvis spørger og spørgers afdøde ægtefælles navn?
4. Hvis ja til spørgsmål 3 - fortabes retten til momsfradrag efter overgangsreglerne i lov nr. 520 af 12. juni 2009 § 3, stk. 4, såfremt afgørelsen af denne sag først falder efter indberetningsfristen for sidste halvår 2015 (1. marts 2016)?

Svar

1. Ja
2. Ja
3. Ja
4. Afvises

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørgers ægtefælle var ejer af en landbrugsejendom og drev momsregistreret virksomhed.

Spørgers ægtefælle tilkøbte landbrugsjord for at udvide og optimere bedriften.

Den tilkøbte landbrugsjord ligger ved en lille landsby tæt på bygrænsen.

Kommunen vedtager en ny lokalplan. Landsbyen overgår i den forbindelse fra landzone til byzone.

Indenfor byzone grænsen er der nu naturligt inddraget et stykke af det tilkøbte landbrugsjord, nemlig en grund, som ægtefællerne bygger hus på. Derudover er der et areal til 6 byggegrunde inklusiv fællesareal samt et areal til tæt/lav bebyggelse inklusiv fællesareal, som ligger indenfor byzonen.

Spørgers ægtefælle sælger herefter hele landbrugsejendommen med tilbagekøbsret af grund til eget hus og arealet med mulighed for 6 byggegrunde. Ægtefællen afmeldes fra momsregistrering.

Spørgers ægtefælle tilbagekøber samme år grunden til eget hus, som bygges og er indflytningsklart senere på året.

Få måneder efter ønsker spørgers ægtefælle at tilbagekøbe og byggemodne de 6 grunde. Det aftales, at jorden tilbagekøbes, og der bestilles en landmåler til at måle op. Papirerne til udstykning underskrives, og et par måneder efter påbegynder spørgers ægtefælle byggemodning af de 6 grunde.

Nogle måneder efter påbegyndelsen af byggemodningen afgår spørgers ægtefælle ved døden. På dette tidspunkt er papirarbejdet omkring tilbagekøbet ikke færdigt.

Spørger er pt. ikke momsregistreret. Hun sidder i uskiftet bo og har vedgået arv og gæld.

Spørger overtog huset og hvad ægtefællen i øvrigt var ansvarlig for, herunder den påbegyndte byggemodning af de 6 byggegrunde.

I forbindelse med dødsfaldet drøftede familien, hvordan man skulle forholde sig i forhold til den påbegyndte byggemodning af de 6 grunde. Et forsøg på at sælge det halvfærdige projekt til et byggefirma mislykkedes, og for at spørger kunne komme af med grundene blev det besluttet, at byggemodningen skulle gøres færdig.

Spørger får arbejdet med byggemodningen gjort færdig og tilbagekøber jorden i henhold til aftalen om tilbagekøbet, som var blevet indgået tidligere.

En ejendomsmægler sælger 3 grunde. Salget går herefter i stå pga. finanskrisen. Aftalen med ejendomsmægler ophæves og sidst på året 2012 er grundene helt ude af syne på salgsmarkedet.

Spørger ejer derfor på nuværende tidspunkt 3 grunde. Hun har muligvis en køber til alle 3 grunde, men intet ligger fast. Bliver denne interesse ikke til noget, er det spørgers hensigt at arbejde aktivt videre med at sælge grundene enkeltvis eller samlet.

Eftersom omkostningerne til byggemodning har været afholdt forud for ikrafttrædelsen af bestemmelserne om moms på salg af fast ejendom pr. 1. januar 2011 og at salget af grundene har været gået helt i stå, er det først nu, hvor en potentiel køber har henvendt sig, at spørger bliver i tvivl om, hvorvidt hun vil blive anset som en afgiftspligtig person i relation til salget - og hvad det i givet fald betyder for de momsbelagte omkostninger, der har været afholdt i henholdsvis spørgers og spørgers ægtefælles navn i forbindelse med byggemodningen.

Efterfølgende mail fra spørger

SKAT har den 8. december 2015 udsendt styresignalet SKM2015. 767. SKAT, som indeholder SKATs holdning til spørgsmålet om muligheden for anvendelsen af de almindelige regler om genoptagelse i SFL §§ 31 og 32 på godtgørelse af moms på udgifter til byggemodning mv. af usolgte byggegrunde, som ved et salg vil være omfattet af momspigten.

Det er SKATs holdning, at SFL §§ 31 og 32 ikke finder anvendelse på disse udgifter, hvorfor ejere af usolgte byggegrunde kun har én mulighed for at få godtgjort momsen af disse udgifter, nemlig i den sidste momsangivelse for 2015.

I kraft af, at spørgers anmodning om bindende svar omhandler afklaring af, hvorvidt Skatterådet er enig i, at spørgers salg af byggegrunde er momsfrit, og dermed potentielt indebærer en risiko for, at Skatterådet i stedet mener, at salget er momspligtigt, har spørger ikke set anden udvej end at lade sig momsregistrere og søge momsgodtgørelsen for momsen af de udgifter, der er påløbet til byggemodning - simpelthen for at undgå at blive ramt af en nægtelse af godtgørelse af momsen, fordi fristen er sprunget i tilfælde af, at Skatterådet til foråret kommer frem til, at de ikke er enige i spørgers betragtninger.

Dispositionen skal ikke ses som en anerkendelse af, at spørger anser salget for at være momspligtigt, men alene en nødvendig foranstaltning, såfremt spørger ikke får medhold, idet Skatterådets afgørelse ikke kan forventes at foreligge forud for udløbet af angivelsesfristen for sidste momsperiode for 2015, som for en nyregistreret virksomhed vil være 1. marts 2016.

Såfremt spørger får medhold, vil spørger naturligvis efterfølgende indbetale pengene til SKAT.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørgsmål 1- NEJ

Det lægges til grund, at der er tale om grunde, der er omfattet af definitionen "byggegrund" som den skal forstås i relation til ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra b og momsbekendtgørelsen § 56, stk. 1. Det er derfor af afgørende betydning for sagen, hvorvidt spørger anses for en afgiftspligtig person eller ej.

Afgiftspligtige personer i henhold til momsloven er fysiske eller juridiske personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed, jf. ML § 3, stk. 1.

Som udgangspunkt skal private ikke anses for afgiftspligtige personer. SKAT skriver i SKM2012. 297. SKAT, hvor de behandler spørgsmålet om, hvornår en privatperson kan anses for at drive økonomisk virksomhed med salg af byggegrunde:

"En indehavers almindelige udøvelse af sin ejendomsret kan ikke i sig selv betragtes som en økonomisk virksomhed. 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 (byggegrundene) gennem mobilisering af midler, der svarer til dem, der anvendes af en professionel. Det kan bl.a. bestå i gennemførelse af bygge- og anlægsarbejder på arealet og gennemførelse af kendte markedsføringsmidler.

Det er Skatteministeriets opfattelse, at byggemodning, der består i etablering af infrastruktur i form af veje, belysning, kloak-, vand- og elektricitetsforsyning m.v., vil være sådanne aktive skridt mod en økonomisk udnyttelse af byggegrunde ved mobilisering af midler, der anvendes af handlende med byggegrunde, og salget vil derfor under disse omstændigheder ikke blot indgå i sælgers forvaltning af sin private formue.

Antallet og omfanget af salg er ikke afgørende. 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."

Der er således to betingelser, der begge skal være opfyldt for at en privatperson kan anses som afgiftspligtig person i forbindelse med salg af byggegrunde:

1. Sælger skal tage aktive skridt mod en økonomisk udnyttelse af den faste ejendom
2. Der skal være tale om indtægter af en vis varig karakter

Ad. 1

Det er vores opfattelse, at vurderingen af, hvorvidt spørger skal anses som en afgiftspligtig person i relation til salget af byggegrundene, skal ske som en særskilt vurdering og ikke på baggrund af ægtefællens dispositioner frem til hans død.

Spørger overtager efter ægtefællens død hele boet til uskiftet bo. Hun har ikke på noget tidspunkt haft til hensigt at drive økonomisk virksomhed, men har alene ønsket at afhænde de 6 grunde, hvilket også afspejles i forsøget på at afhænde det halvfærdige projekt.

Da det halvfærdige projekt ikke kan sælges og da spørger ønsker at afhænde grundene hurtigst muligt, tages en beslutning om at færdiggøre byggemodningen i et håb om, at grundene så kan sælges.

Det er yderligere vores opfattelse, at man ved vurderingen af, hvorvidt spørger er en afgiftspligtig person alene skal se på de tre grunde, som endnu ikke er solgt, idet de tre solgte grunde blev afhændet længe før momspligten på salg af fast ejendom blev indført, og man derfor ikke dengang har været inde i en sontring af betydningen af byggemodning ctr. ikke-byggemodning for den momsmæssige vurdering af, hvorvidt en privatpersons salg af byggegrunde var et salg omfattet af privatsfæren som almindelig led i udøvelsen af sin ejendomsret, eller om salget skete i egenskab af afgiftspligtig person, men var momsfrit fordi der var tale om salg af fast ejendom.

Det er vores opfattelse, at det ikke er muligt med tilbagevirkende kraft at kvalificere salget af de tre solgte byggegrunde som det ene eller andet på baggrund af en sontring (byggemodning eller ej), der først på et senere tidspunkt er blevet indført som kriterie for vurderingen af privatpersoners salg af byggegrunde i en momsmæssig henseende. Det kan ikke udelukkes, at spørger og spørgers ægtefælle ville have ageret anderledes, såfremt denne sontring havde været eksisterende i forbindelse med udstykningen og byggemodningen af grundene, hvorfor det er vores opfattelse, at de tre solgte byggegrunde skal holdes udenfor vurderingen i denne anmodning om bindende svar, da spørger har været af den klare opfattelse, at grundene er blevet solgt som led i den almindelige udøvelse af ejendomsretten.

Ad. 2

Skatterådet fastslog i SKM2012. 316. SR, at de to privatpersoner i den konkrete sag ikke var momspligtige af salget af fire byggegrunde, selvom de forestod byggemodning af fire grunde inden de blev solgt, fordi aktiviteten ikke foregik over en tilstrækkelig periode til, at de pågældende kunne anses som afgiftspligtige personer ved salget. Det var Skatterådets opfattelse, at spørgerne i forbindelse med salg af de fire byggegrunde udøver en indehavers almindelige udøvelse af sin ejendomsret, hvilket ikke i sig selv betragtes som økonomisk virksomhed, og dermed er salg af byggegrundene ikke omfattet af momspligt jf. momslovens § 3 modsætningsvis.

Det fremgår ikke af sagen, hvor lang en tidsperiode aktiviteten foregik over - faktisk fremgår det, at to af grundene var solgt på tidspunktet for anmodningen om det bindende svar. Det vil sige, at de sidste to grunde ikke var solgt, og det vides ikke om de er blevet solgt i tidsnær tilknytning til det bindende svar.

Det må derfor udledes, at der ikke kan opstilles et generelt tidsmæssigt krav.

Der er tale om, at spørger har tre usolgte grunde, som er byggemodnede og til salg. Det er vores opfattelse, at spørgers situation kan sidestilles med situationen i det bindende svar fra 2012, SKM2012. 316. SR, hvorfor det er vores opfattelse, at såfremt SKAT mener, at der er tale om, at spørger agerer som afgiftspligtig person, fordi grundene er blevet byggemodnet, at hun alligevel ikke skal anses som sådan, fordi aktiviteten ikke foregår over en tilstrækkelig periode til, at hun kan anses som afgiftspligtig person ved salget.

Spørgsmål 2 og 3 - BORTFALDER

Idet det er vores opfattelse, at spørger ikke er at anse som afgiftspligtig person efter momslovens regler ved salget af de tre usolgte byggegrunde, er det vores opfattelse at besvarelsen af spørgsmål 2 og 3 bør bortfalde.

Skulle SKAT imidlertid komme frem til, at spørger er en afgiftspligtig person og agerer i den egenskab i relation til salget af byggegrundene, er det vores opfattelse, at spørgsmål 2 skal besvares med "JA" og spørgsmål 3 skal besvares med "JA"

Spørgsmål 2

Såfremt SKAT mener, at spørger er en afgiftspligtig person og agerer i den egenskab i relation til salget af byggegrundene, er det vores opfattelse, at salget af byggegrundene er momspligtige efter ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra b.

Spørgsmål 3

Såfremt SKAT mener, at spørger er en afgiftspligtig person og agerer i den egenskab i relation til salget af byggegrundene, er det vores opfattelse, at spørger - i overensstemmelse med overgangsreglerne for usolgte byggegrunde, jf. lov nr. 520 af 12. juni 2009 § 3, stk. 3 - har mulighed for at opnå godtgørelse for momsen af de udgifter, der har været afholdt til byggemodning af grundene. Dette gælder efter vores opfattelse både udgifter afholdt af spørgers ægtefælle og spørger selv.

Spørgsmål 4 - NEJ

Det er vores opfattelse, at den almindelige adgang til genoptagelse også gælder her, idet SFL § 31, stk. 2 siger, at en virksomhed, der ønsker godtgørelse af afgift, senest 3 år efter det tidspunkt, hvor kravet om godtgørelse tidligst kunne gøres gældende, skal fremlægge oplysninger af faktisk eller retlig karakter, der kan begrunde godtgørelse af afgiften.

Efter overgangsreglerne i lov nr. 520 af 12. juni 2009 § 3, stk. 3, 4. pkt., kan kravet om godtgørelse for usolgte grunde tidligst gøres gældende i den sidste momsperiode for 2015.

I og med, det ikke fremgår af loven, at en manglende overholdelse af fristen medfører fortabelse af kravet, er det vores opfattelse, at SFL § 31, stk. 2 også er gældende her og at forældelsen løber fra sidste momsperiode 2015 og 3 år frem - dvs. til sidste momsperiode for 2018, da der ikke er tale om at lov nr. 520 af 12. juni 2009 i forhold til momsloven er at anse som lex specialis med den virkning, at SFL § 31, stk. 2 ikke er gældende.

SKATs indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes ikke bekræftet, at spørger er en afgiftspligtig person ved salget af 3 byggegrunde.

Lovgrundlag

Momslovens § 3, stk. 1:

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

Momslovens § 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.

Momslovens § 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.

Bekendtgørelse nr. 1370 af 2. december 2010, § 2, stk. 5

Lovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra b, jf. § 39 c, finder anvendelse på byggegrunde og særskilte leveringer af bebyggede grunde, hvor der indgås bindende købsaftale den 1. januar 2011 eller senere.

Lov nr. 520 af 12. juni 2009, § 3, stk. 4

Virksomheder omfattet af afgiftspligten i momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra b, som affattet ved denne lovs § 1, nr. 2, kan anmode told- og skatteforvaltningen om godtgørelse af afgift på udgifter til byggemodning, advokat, revisor m.v. afholdt inden den 1. januar 2011, når leveringen af byggegrunden eller den særskilte levering af en bebygget grund sker med afgift efter den 1. januar 2011. Godtgørelsen omfatter fradragsberettigede byggemodningsudgifter m.v., der ikke tidligere er fradraget, og gives i forbindelse med det afgiftspligtige salg. Anmodningen om godtgørelse skal indsendes samtidig med angivelsen af afgift vedrørende salget. For grunde, der ikke er solgt 5 år efter den 1. januar 2011, kan godtgørelse gives ved udgangen af 2015. Udgifterne skal kunne dokumenteres på anmodning af told- og skatteforvaltningen, og dokumentationen skal opbevares i 5 år efter anmodningstidspunktet.

Momssystemdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a) og c):

Følgende transaktioner er momspligtige:

- a) leveringen af varer, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab
- b) ...
- c) leveringen af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab.

Momssystemdirektivet artikel 9, stk. 1:

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

Ved "økonomisk virksomhed" forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Ved økonomisk virksomhed forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.

Praksis

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

Sag C-180/10 vedrørte Jaroslaw Slaby, som i 1996 i sin egenskab af privatperson erhvervede et areal, som i henhold til den på det tidspunkt gældende lokalplan var klassificeret som landbrugsareal. Mellem 1996 og 1998 anvendte han arealet til landbrugsvirksomhed, men ophørte med denne virksomhed i 1999. I 1997 var lokalplanen blevet ændret, således at det pågældende areal fra da af blev udlagt til bebyggelse med ferieboliger. Som følge af denne ændring udstykkede Jaroslaw Slaby arealet i 64 parceller, som han fra 2000 løbende påbegyndte at sælge til private.

Sag C-181/10 vedrørte ægteparret Kuc, der siden 1996 havde været ejere af en landbrugsbedrift. Frem til slutningen af 2006 anvendte de arealet til landbrugsvirksomhed med hesteopdræt og senere dyrkning af afgrøder til foder til deres dyr. Efter en afgørelse fra skatte- og afgiftsmyndigheden i 2004 lod ægteparret Kuc sig momsregistrere, selv om deres bedrift ifølge dem selv var en del af deres private formue. Efter en ændring i lokalplanen, der betød, at det omhandlede areal fra da af blev udlagt til bebyggelse med boliger og forretninger, begyndte de, fra tid til anden og på ikke organiseret vis, at sælge dele af bedriften.

EU-domstolen har i sin dom lagt til grund, at arealerne i begge tilfælde var erhvervet uden momsfradrag, og at arealerne tilhørte ejernes personlige formue, inden de blev udstykket og solgt.

EU-domstolen udtaler følgende:

"Præmis 36. I denne forbindelse fremgår det af retspraksis, at en indehavers almindelige udøvelse af sin ejendomsret ikke i sig selv kan betragtes som en økonomisk virksomhed...

...

Præmis 51. Såfremt personen derimod med henblik på gennemførelse af salget aktivt påbegynder at tage skridt mod en økonomisk udnyttelse af grunde gennem mobilisering af midler, der svarer til dem, der anvendes af en producent, handlende eller tjenesteyder - som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, andet afsnit - skal personen betragtes som udøvende »økonomisk virksomhed« i den nævnte artikels forstand, og skal følgelig anses for en momspligtig person."

SKM2015. 619. LSR

En ejendom beliggende i landzone, der var erhvervet til privat beboelse samt hestehold, blev senere udstykket med henblik på salg af grunden. Klager blev anset for at have udøvet økonomisk virksomhed, og der skulle derfor opkræves moms ved salget. Der blev lagt vægt på, at der var byggemodnet og etableret vej samt afholdt tilslutningsafgifter mv.

Landsskatteretten udtalte blandt andet:

"Da klageren i den forelagte sag har foretaget byggemodning af de 7 grunde og i den forbindelse har foranlediget etablering af vej og belysning samt betalt tilslutningsafgifter til varme, kloak og vand, må klageren anses for at have mobiliseret midler i et sådant omfang, at klageren må anses for at udøve økonomisk virksomhed ved salget, jf. momslovens § 3, stk. 1."

SKM2012. 316. SR

Skatterådet bekræfter, at spørgerne, som er privatpersoner, ikke er momspligtige af salget af fire byggegrunde, selvom de forestår byggemodning af de fire grunde, inden de sælges. Uanset at spørgerne byggemodner byggegrundene, så foregår det ikke over en tilstrækkelig periode til, at spørgerne kan anses som afgiftspligtige personer ved salget.

Indstillingen er en ændring af hidtidig praksis fra Skatterådet vedrørende salg af byggegrunde. Den ændrede praksis tager udgangspunkt i EU-dommen i de forenede sager C-180/10 og C-181/10, Slaby og Kuc.

SKM2012. 297. SKAT

Skatteministeriet har vurderet i hvilket omfang EU-domstolens dom i de forenede sager C-180/10 og C-181/10, Slaby & Kuc, ændrer eller præciserer dansk praksis for, hvornår private skal betale moms af salg af fast ejendom, jf. momslovens § 3, stk. 1, jf. § 13, stk. 1, nr. 9, litra a og b.

En privatpersons udstykning og salg af byggegrunde - uanset antallet og omfanget heraf - udgør ikke økonomisk virksomhed, medmindre den pågældende aktivt tager 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.

Begrundelse

Det er oplyst, at spørgers ægtefælle aftaler at tilbagekøbe de seks byggegrunde med henblik på at byggemodne dem. Spørgers ægtefælle er på det tidspunkt afmeldt momsregistrering. Spørgers ægtefælle påbegynder byggemodningen, inden formaliteterne omkring det aftalte tilbagekøb er afsluttet.

Spørgers ægtefælle afgik derefter ved døden, og spørger sidder nu i uskiftet bo. Ved uskiftet bo får længstlevende rådighed over fællesboet. Uskiftet bo medfører som udgangspunkt, at aktivernes skattemæssige status er uændret.

Spørger tager selvstændigt aktive skridt til at få afsluttet tilbagekøbet af byggegrundene og spørger færdiggør byggemodningen. Umiddelbart herefter sælges tre af byggegrundene. På grund af finanskrisen går salget herefter i stå. Aftalen med ejendoms mægleren ophæves, og ultimo 2012 er grundene ude af syne på salgsmarkedet. Nu er der imidlertid muligvis en køber til grundene.

En afgiftspligtig persons levering af en byggegrund er momspligtig, når leveringen sker i egenskab af afgiftspligtig person, jf. momsloven §§ 3, 4 og 13, stk. 1, nr. 9, litra b.

Det skal herefter vurderes, om spørger skal anses for at udøve økonomisk virksomhed ved det påtænkte salg, jf. momsloven § 3, eller om salget er led i spørgers almindelige udøvelse af sin ejendomsret, som falder uden for momslovens anvendelsesområde.

Det lægges til grund, at der er tale om byggegrunde, jf. momsloven § 13, stk. 1, nr. 9, litra b.

Landsskatteretten har i SKM2015. 619. LSR afgjort, at klager skulle anses for at have udøvet økonomisk virksomhed ved salg af 7 byggegrunde, som var udstykket fra klagers private ejendom. Der blev lagt vægt på, at klager havde byggemodnet og etableret vej samt afholdt tilslutningsafgifter mv.

Skatterådet har i SKM2012. 316. SR afgjort, at spørgernes salg af fire byggegrunde ikke var momspligtig, uanset at spørgerne havde byggemodnet grundene. Der blev i afgørelsen lagt vægt på, at byggemodningen ikke var foregået over en tilstrækkelig periode til at spørgerne kunne anses for afgiftspligtige personer ved salget.

Det er SKATs opfattelse, at spørgers byggemodning og salg af grundene ikke er led i en privatpersons sædvanlige udøvelse af ejendomsretten. Spørger har ved byggemodning af de 6 grunde efter SKATs opfattelse udøvet økonomisk virksomhed og salget sker dermed i egenskab af afgiftspligtig person, jf. momsloven § 3.

Det forhold, at byggemodningen fandt sted, inden reglerne om momspligt på fast ejendom blev indført, kan ikke medføre, at der ikke er momspligt ved salget.

Det følger af bekendtgørelse nr. 1370 af 2. december 2010, § 2, stk. 5, at lovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra b, finder anvendelse på byggegrunde, hvor der indgås bindende købsaftale den 1. januar 2011 eller senere.

Der kan ligeledes henvises til lov nr. 520 af 12. juni 2009, § 3, stk. 4, om godtgørelse af afgift på udgifter til byggemodning mv. Overgangsreglen vedrører udgifter afholdt inden lovens ikrafttrædelse med tilknytning til momspligtige leveringer af byggegrunde foretaget efter lovens ikrafttrædelse.

Det kan efter SKATs opfattelse ikke ændre på vurderingen af momspligt, at spørger på grund af finanskrisen har ejet byggegrundene i nogle år efter byggemodningen uden at sælge dem.

Det er på den baggrund SKATs opfattelse at det påtænkte salg vil være momspligtigt, jf. momsloven §§ 3, 4 og 13, stk. 1, nr. 9, litra b.

Indstilling

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

Spørgsmål 2

Hvis Skatterådet svarer ja til spørgsmål 1, ønskes det bekræftet, at der skal opkræves moms ved salget af de 3 byggegrunde.

Begrundelse

Se begrundelsen til spørgsmål 1.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "ja".

Spørgsmål 3

Hvis Skatterådet svarer ja til spørgsmål 2, ønskes det bekræftet, at spørger har fradragsret for moms af udgifter til byggemodning, som er afholdt før 1. januar 2011, og som er afholdt i henholdsvis spørger og spørgers afdøde ægtefælles navn.

Lovgrundlag

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.

Lov nr. 520 af 12. juni 2009, § 3, stk. 4

Virksomheder omfattet af afgiftspligten i momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra b, som affattet ved denne lovs § 1, nr. 2, kan anmode told- og skatteforvaltningen om godtgørelse af afgift på udgifter til byggemodning, advokat, revisor m.v. afholdt inden den 1. januar 2011, når leveringen af byggegrunden eller den særskilte levering af en bebygget grund sker med afgift efter den 1. januar 2011. Godtgørelsen omfatter fradragsberettigede byggemodningsudgifter m.v., der ikke tidligere er fradraget, og gives i forbindelse med det afgiftspligtige salg. Anmodningen om godtgørelse skal indsendes samtidig med angivelsen af afgift vedrørende salget. For grunde, der ikke er solgt 5 år efter den 1. januar 2011, kan godtgørelse gives ved udgangen af 2015. Udgifterne skal kunne dokumenteres på anmodning af told- og skatteforvaltningen, og dokumentationen skal opbevares i 5 år efter anmodningstidspunktet.

Praksis

SKM2015. 767. SKAT Godtgørelse af moms af udgifter til byggemodning, advokat, revisor m.v. - styresignal

Begrundelse

Der er som udgangspunkt fradragsret efter gældende regler herfor, jf. momsloven § 37.

Det følger af overgangsbestemmelsen i lov nr. 520 af 12. juni 2009, § 3, stk. 4, at for grunde, der ikke er solgt 5 år efter den 1. januar 2011, kan godtgørelse gives ved udgangen af 2015.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 3 besvares med ja.

Spørgsmål 4

Hvis Skatterådet svarer ja til spørgsmål 3, ønskes det oplyst, om retten til momsfradrag fortages efter overgangsreglerne i lov nr. 520 af 12. juni 2009 § 3, stk. 4, såfremt afgørelsen af denne sag først falder efter indberetningsfristen for sidste halvår 2015 (1. marts 2016).

Lovgrundlag

Skatteforvaltningsloven § 24, stk. 2

Told- og skatteforvaltningen respektive Skatterådet kan i øvrigt i særlige tilfælde afvise at give et bindende svar, hvis spørgsmålet er af en sådan karakter, at det ikke kan besvares med fornøden sikkerhed eller andre hensyn taler afgørende imod en besvarelse.

Forarbejder

L 110 2004/05, bemærkninger til skatteforvaltningslovens § 24

Begrundelse

Det er i SKATs styresignal, SKM2015. 767. SKAT af 8. december 2015, meldt ud, at ejere af usolgte byggegrunde kun har én mulighed for at få godtgjort momsen af disse udgifter, nemlig i den sidste momsangivelse for 2015.

Spørger har på den baggrund set sig nødsaget til at lade sig momsregistrere og søge momsgodtgørelsen for momsen af de udgifter, der er påløbet til byggemodning for at undgå at blive ramt af en nægtelse af godtgørelse af momsen.

Det fremgår af skatteforvaltningslovens § 24, stk. 2, at en anmodning om bindende svar i særlige tilfælde kan afvises, hvis spørgsmålet er af en sådan karakter, at det ikke kan besvares med fornøden sikkerhed eller andre hensyn taler afgørende imod en besvarelse.

Af bemærkningerne til lovforslag nr. L110 til skatteforvaltningsloven, som fremsat den 24. februar 2005, fremgår angående § 24, stk. 2, bl.a., at "afvisningsmuligheden er i øvrigt tænkt anvendt på spørgsmålet om en påtænkt disposition, hvis spørgsmålet er af mere teoretisk karakter."

Da spørger allerede har søgt momsgodtgørelse, anser SKAT spørgsmålet for at være af mere teoretisk karakter, hvorefter SKAT indstiller, at spørgsmålet afvises.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 4 afvises.

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder SKATs indstilling og begrundelse.