

Udskriftsdato: 16. december 2025

AFG nr 10166 af 27/09/2016 (Gældende)

Overdragelse af en fast ejendom var momspligtig, uanset at en eksisterende bygning

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 16-0548092

Overdragelse af en fast ejendom var momspligtig, uanset at en eksisterende bygning

Det bindende svar vedrører salget af en fast ejendom, bestående af et areal samt de bygninger, som ligger på en del af arealet. Køber ønsker at gennemføre et projekt, hvorved der opføres boliger på ejendommen. Det er endnu ikke fastlagt, hvorledes projektet skal gennemføres.

Arealet består af én matrikel samt en del af en anden matrikel. De to matrikler udgør ifølge tinglysningen én samlet ejendom.

Skatterådet kan ikke bekræfte, at spørger kan sælge den faste ejendom uden at tillægge købesummen moms.

Skatterådet kan ikke bekræfte, at spørger kan overdrage den matrikel, som bygningerne ligger på, uden at den del af købesummen, der kan henføres hertil, tillægges moms.

Skatterådsmøde den 27. september 2016 - SKM2016. 498. SR

Spørgsmål:

1. Kan Spørger sælge ejendommen uden at tillægge købesummen moms?
2. Såfremt spørgsmål 1 besvares benægtende: Kan Spørger sælge den del af ejendommen, som bygningerne er beliggende på, uden at tillægge den del af købesummen, der kan henføres hertil, moms?

Svar:

1. Nej
2. Nej

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger har indgået betinget købsaftale om salg af en fast ejendom, der består af to matrikler.

Parterne ønsker at sikre en korrekt momsmæssig behandling af transaktionen og har derfor valgt at bede om bindende svar herom.

Spørger har udarbejdet salgsprospektet, der er vedlagt anmodningen, i forbindelse med udbuddet af ejendommen

Ejendommen overdrages sammen med de bygninger, der er opført på den ene matrikel.

Det fremgår af købsaftalen, at Spørger ikke har anvendt ejendommene.

Den matrikel, hvorpå bygningerne er beliggende, er pr. 1. oktober 2012 vurderet til en kontant ejendomsværdi på xxx mio. kr., heraf grundværdi xx mio. kr. Bygningerne er altså af SKAT vurderet til at have en værdi på xx. mio. kr.

Matriklen uden bygninger er pr. 1. oktober 2012 vurderet til en kontant ejendomsværdi på x mio. kr. Den del af matriklen, der indgår i overdragelsen, er ikke selvstændigt vurderet.

Ifølge ejendomsvurderingen er der opført fire bygninger på den ene matrikel med et samlet areal på ca. x t. m² (bruttoetagemeter).

Den bygningsmæssige kvalitet og vedligeholdelsesstand for bygningerne er i ejendomsvurderingen angivet som henholdsvis god, almindelig god, almindelig god og særdeles god. Bygningerne er i momsmæssig henseende "gamle" bygninger opført før 2011, og der er ikke foretaget til- eller ombygninger i væsentligt omfang, siden reglerne om momspligt på "nye ejendomme" trådte i kraft med virkning pr. 1. januar 2011.

Køberne ønsker at anvende ejendommene til opførelse af boliger ("projektet").

Der er ved fastsættelsen af købesummen taget hensyn til ansvarsfraskrivelsen, jf. købsaftalen.

Det er parternes forventning, at tre af de overdragne bygninger skal nedrives, mens en bygning bevarer. Denne bygning har et areal på x.xxx bruttoetagemeter.

Sælger er berettiget, men ikke forpligtet, til at kræve, at købsaftalen bortfalder i sin helhed, jf. købsaftalen, hvis følgende betingelser ikke opfyldes:

- 1) Sælgers bestyrelse godkender købsaftalen.
- 2) Parterne opnår enighed om anmodningen.
- 3) Kommunen endeligt vedtager den nye lokalplan.

Køberne er berettiget, men ikke forpligtet, til at kræve, at købsaftalen bortfalder i sin helhed, jf. købsaftalen, hvis følgende betingelser ikke opfyldes:

- 1) Købernes juridiske og tekniske due diligence af projektet og ejendommene er tilfredsstillende for køberne.
- 2) SKAT ved bindende svar bekræfter, at overdragelsen af ejendommene i henhold til købsaftalen ikke er momspligtig.
- 3) Kommunen endeligt vedtager den nye lokalplan, og at der i henhold til den vedtagne nye lokalplan som minimum kan indrettes og/eller yderligere opføres op til xx.xxx etagekvadratmeter boliger på den faste ejendom.

Spørger har sammen med køber til ejendommene tidligere anmodet om bindende svar på de stillede spørgsmål. Denne anmodning er besvaret af Skatterådet den 24. februar 2015 (tillige med et yderligere spørgsmål, som anses for endeligt afklaret ved det tidligere bindende svar).

På trods af, at Skatterådet ikke bekræftede, at overdragelsen ikke var momspligtig, har køber ikke (endnu) benyttet sig af sin ret til at lade aftalen bortfalde. Parterne har derfor fortsat dialogen med Kommunen, der har udsendt et forslag til lokalplan for området i høring. I denne plan indgår som forudsætning, at den tidligere nævnte bygning på x.xxx bruttoetagemeter kan bibeholdes.

I Skatterådets tidligere bindende svar er der bl.a. lagt vægt på, at alle de overdragne bygninger efter rådets vurdering ville blive nedrevet efter overdragelsen. Som det fremgår af ovenstående, er dette ikke tilfældet i det aktuelle projekt.

SKAT tilføjer, at af det nye tillæg til købsaftalen fremgår blandt andet under, at "nedrivningstilladelsen" defineres som "Tilladelsen til at nedrive en, flere eller alle bygningerne på ..."

Af tillæg til købsaftalen fremgår det, at parterne er enige om følgende:

" Køber er berettiget til for egen regning at ansøge om Nedrivningstilladelsen, idet Sælger er forpligtet til at udstede de fornødne fuldmagter til ansøgningen. Køber er forpligtet til rettidigt og på anfordring at afholde samtlige gebyrer og lignende i forbindelse med Nedrivningstilladelsen og uanset, om betingelserne () måtte blive opfyldte. Køberne er først berettiget til helt eller delvist at nedrive en, flere eller alle bygningerne på ejendommene, når betingelserne () er opfyldte."

Kommunen har offentliggjort forslag til lokalplan. Det fremgår af forslaget, at al bebyggelse på nær én bygning rives ned.

Spørger har supplerende oplyst, at projektet for ejendommen er ændret i forhold til det oprindelige blandt andet på baggrund af, at kommunen fremsatte krav om almene boliger i lokalplansområdet. Det lokalplan forslag, som lå til grund for den oprindelige anmodning om bindende svar, blev aldrig vedtaget, da kommunen efter, at det bindende svar forelå, fremsatte et krav om, at en del af bebyggelsen skulle udlægges til almene boliger. Der blev som følge heraf udarbejdet et nyt lokalplan forslag, samt en ny bebyggelsesplan, som danner baggrund for den fornyede anmodning.

Som det fremgår af det nye lokalplansforslag, er det herefter planen, at mindst en bygning på ejendommen bevares med et samlet areal på x.xxx kvadratmeter. Denne kan så enten fremadrettet anvendes til kontor eller eventuelt konverteres til boliger.

For så vidt angår spørgsmålet omkring formuleringen vedrørende nedrivning, gør spørger opmærksom på, at den fulde formulering i købsaftalen hedder: "Køberne er først berettiget til helt eller delvist at nedrive en, flere eller alle bygningerne på Ejendommen... [Spørgers understregning]". Formuleringen skal ses på baggrund af, at man i aftaler forsøger at afdække samtlige tænkelige scenarier. Formuleringen dækker således over, at der er mange forskellige kombinationsmuligheder på ejendommen. Det kunne være hel nedrivning af en eller 2 bygninger, hel nedrivning af en bygning og delvis nedrivning af andre, delvis nedrivning af alle bygningerne og så videre. Efter Spørgers opfattelse tjener denne del af bestemmelsen i øvrigt efter sin formulering at sikre, at køber ikke foretager fysiske ændringer på ejendommen, før betingelserne i købsaftalen er opfyldte og dermed ikke spørgsmålet om, hvad der er hensigten med ejendommen.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Det er Spørgers opfattelse, at spørgsmål 1 skal besvares med "ja". Såfremt Skatterådet mod forventning svarer "nej" til spørgsmål 1, er det Spørgers opfattelse, at spørgsmål 2 skal besvares med "ja".

Det er Spørgers opfattelse, at transaktionen vedrører en samlet leverance af en eksisterende bygning med tilhørende grund. Salget er derfor momsfrataget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, da det ikke er omfattet af undtagelserne til fritagelsen, som omfatter nye bygninger henholdsvis byggegrunde. Spørger er naturligvis bekendt med, at Skatterådet kom til det modsatte resultat i forbindelse med den tidligere anmodning om bindende svar, men ønsker med denne anmodning at få en revurdering af spørgsmålet.

I forhold til den hidtidige praksis omkring spørgsmålet om vurdering af et salg af en bygning med tilhørende grund, hvor bygningen forventes nedrevet af køber, henviser Skatterådet til en række afgørelser truffet af Skatterådet. Det er Spørgers opfattelse, at disse afgørelser strider imod EU-Domstolens praksis i særlig Don Bosco, sag C-461/08. Samtidig skal vi anføre, at Landsskatteretten i SKM2016. 82. LSR netop med henvisning til Don Bosco har afvist at anse en grund med en eksisterende bygning for en byggegrund. Landsskatteretten bemærker i den forbindelse, at der i forbindelse med salget findes en bygning på grunden, og at det alene af den grund ikke er muligt at anse ejendommen for en byggegrund,

da en byggegrund efter § 59 i momsbekendtgørelsen skal være et "ubebygget areal". Også i nærværende sag er der tale om, at der på tidspunktet for overdragelsen af ejendommen vil være bygninger på ejendommen, som indgår i overdragelsen. Dermed er der, jf. det tidligere anførte og Landsskatterettens kendelse, ikke tale om salg af en byggegrund.

Samtidig er det nu fastlagt, at ikke alle bygninger vil blive nedrevet, da en bygning af en væsentlig størrelse (x.xxx m²) vil blive bevaret, og derved adskiller faktum sig fra det faktum, der var forudsat i Skatterådets oprindelige svar. Også på denne baggrund er det Spørgers opfattelse, at salget ikke kan anses for at udgøre et salg af en byggegrund, men salg af en eksisterende bygning med tilhørende grund, og dermed omfattet af momsfritagelsen i momslovens § 13, stk. 9.

Det er Spørgers opfattelse, at denne momsfritagelse omfatter den samlede købesum, da de to matrikler udgør én enhed, jf. de tinglyste deklarationer. Dermed må de momsmæssigt anses for én grund, der sælges sammen med de på grunden eksisterende bygninger. Svaret på spørgsmål 1 skal derfor efter Spørgers opfattelse være "ja".

Såfremt Skatterådet mod forventning skulle finde, at de to matrikler ikke skal behandles som én grund, er det Spørgers opfattelse, at købsprisen for matriklen med bygninger af ovenstående grunde skal betragtes som momsfri. Svaret på spørgsmål 2 skal derfor i dette tilfælde være "ja".

Spørgers høringssvar vedrørende spørgsmål 1

Spørgsmålet om, hvilke fakta der lægges til grund for svaret

Spørger understreger, at aftalegrundlaget for handlen primært hidrører fra den oprindelige aftale, der blev indgået for mere end to år siden. På daværende tidspunkt var hensigten med handlen en anden, og det forventede plangrundlag for projektet var også anderledes. På baggrund af de ændrede forhold har købers planer ændret sig, og projektet er derfor et andet end oprindeligt tænkt.

Spørger anmoder derfor om, at der tages udgangspunkt i de beskrevne fakta og ikke i, hvad der oprindeligt har været muligt inden for aftalen, f.eks. i forhold til nedrivning. Som SKAT anfører, indgik der i den oprindelige aftale en ret til at søge om nedrivningstilladelse for alle bygninger - hvilket var en del af den oprindelige plan. Imidlertid er planen ændret, jf. det i anmodningen beskrevne, således at den ene bygning bevares. I det omfang, der er fakta, som er beskrevet anderledes i anmodningen, end SKAT tolker aftalen, og hvor SKAT finder, at det er afgørende, hvad der lægges til grund, skal vi opfordre til, at SKAT lægger det i den nuværende anmodning beskrevne faktum til grund og anfører de pågældende elementer som afgørende forudsætning for svaret.

Spørgsmålet om betydningen af, at en bygning planlægges bevaret

SKAT henviser til, at selv om parterne har oplyst, at det er planen, at den ene af de fire bygninger skal bevares, er der ikke noget i aftalegrundlaget, der forhindrer køber i at rive denne bygning ned. Selv hvis bygningen bevares "er det efter det oplyste hensigten, at bygningen tilbygges.

Bygningens ydre fremtræden vil således blive ændret væsentligt". Endelig anfører SKAT, at bygningen, som tidligere har været kontorbygning, ifølge lokalplanen efter til- og ombygningen vil skulle anvendes til boliger. Spørger har oplyst, at bygningen fremadrettet kan anvendes til kontor eller eventuelt konverteres til boliger. Det er dermed uklart, om bygningens fremtidige anvendelse vil blive ændret.

På denne baggrund konkluderer SKAT, at ejendommen på leveringstidspunktet er beregnet til at blive bebygget og dermed skal anses for en byggegrund.

Hertil skal spørger bemærke, at SKAT ikke forholder sig til, at der ud af ca. x.xxx bruttoetagemeter i den eksisterende bebyggelse, som ubestridt vil være på ejendommen på tidspunktet for overdragelsen, planlægges bevaret ca. x.xxx bruttoetagemeter. I stedet henviser SKAT til, at man ikke kan udelukke, at den pågældende bygning vil blive revet ned. Principielt kan det gøre sig gældende for alle bygninger, at man ikke kan udelukke, at de vil blive revet ned efter et salg, medmindre de er fredede. Hvis det er afgørende for SKATs indstilling i denne sag, hvor man tidligere har haft planer om nedrivning, burde man som nævnt i stedet anføre det som en afgørende forudsætning for svaret, således at man afgjorde, at en eventuel momsfrihed bortfaldt, hvis den pågældende bygning alligevel blev revet ned i forbindelse med projektet.

Spørger skal således understrege, at den pågældende bygning på x.xxx bruttoetagemeter IKKE vil blive revet ned, og at både spørger og køber er fuldt indforståede med, hvis SKAT vil medtage dette som en afgørende forudsætning for svaret.

I forhold til, at SKAT anfører, at bygningen vil blive ombygget, så dens "ydre fremtræden vil blive ændret væsentligt", skal spørger anføre, at dette ikke er et relevant kriterie, selv ikke efter SKAT og Skatterådets hidtidige praksis, hvor man har lagt vægt på, om bygningen blev revet ned eller ej.

Endelig kan spørger oplyse, at det er standardprocedure hos spørger, at der i forbindelse med salg af bygninger indføres en ansvarsfraskrivelse i købsaftalen, uanset bygningernes stand og fremtidige anvendelse. Det skyldes, at spørger ikke selv har anvendt bygningerne og derfor ikke har kendskab til den faktiske stand af bygningerne.

Spørger opfordrer på denne baggrund til, at SKAT i indstillingen tager stilling til transaktionens moms-mæssige behandling ud fra den forudsætning, at den pågældende bygning ikke bliver nedrevet.

Spørgsmålet om praksis vedr. definitionen af en byggegrund

Ovenstående illustrerer det helt grundlæggende problem med, at SKAT og Skatterådet indtil nu har udvidet definitionen af en byggegrund til også at omfatte salg af bygninger med tilhørende grund, hvis det må forventes, at bygningerne vil blive revet ned (dvs en ren subjektiv vurdering), frem for en definition baseret på det rent objektive omstændigheder, som EU-Domstolen gjorde i Don Bosco, hvor man vurderede, hvad der rent faktisk blev leveret.

Det er stærkt problematisk at definere en byggegrund som en ejendom, der på leveringstidspunktet er beregnet til at blive bebygget - hvor meget skal der så kunne bygges ud over de eksisterende bygninger, før der er tale om en byggegrund?

SKAT skriver på side 14, 4. afsnit i sin indstilling:

"Det bemærkes at Landsskatterettens afgørelse, SKM2016. 82. LSR, som spørger har henvist til, er indbragt for domstolene. SKAT opretholder på den baggrund gældende praksis, i hvert fald indtil der foreligger en dom, der endeligt (uanket) har underkendt praksis"

For en god ordens skyld skal det bemærkes, at SKATs beslutning om at opretholde den hidtidige praksis i forbindelse med SKATs forvaltning ikke kan være udtryk for, at der er tale om "gældende praksis". "Gældende praksis" må for borgere og virksomheder nødvendigvis tage udgangspunkt i den praksis, der er fastsat af seneste overordnede klageinstans eller domstolene, og det forventede resultat for borgeren eller virksomheden i en sag, som bliver indbragt for den pågældende instans eller domstol. Dermed kan en praksis hos SKAT, der er underkendt af Landsskatteretten, ikke anses for gældende praksis, men højst for hidtidig administrativ praksis, indtil sagen er endeligt afgjort af domstolene.

Endvidere bemærker spørger, at i forhold til spørgsmålet om, hvorvidt man kan opretholde den hidtidige praksis hos SKAT, selv om Landsskatteretten har underkendt denne, med henvisning til, at denne landskatteretskendelse er indbragt for domstolene, mener vi ikke, at skatteforvaltningsloven § 32 er relevant for dette. Denne omfatter tilfælde, hvor SKAT skal foretage en tilbagebetaling af tidligere indbetalt moms på baggrund af en praksisændring, hvor der er tale om, hvordan man skal disponere i perioden mellem Landsskatterettens afgørelse og domstolenes endelige afgørelse.

Spørger skal samtidig på det kraftigste opfordre Skatterådet til at benytte anledningen til at foretage en revurdering af rådets hidtidige praksis i lyset af Landsskatterettens kendelse i SKM2016. 82. LSR, hvor Landsskatteretten konkluderer, at EU-Domstolens praksis, særligt med udgangspunkt i Don Bosco og Maasdriel, må føre til, at det afgørende er, at ejendommen ved salget er bebygget, og det ikke er aftalt, at sælger skal rive bygningerne ned. Det må således anses som yderst retssikkerhedsmæssigt betænkeligt i forhold til borgere og virksomheder, hvis Skatterådet afgiver bindende svar, der Skatterådet bekendt vil blive underkendt ved eventuel prøvelse for Landsskatteretten eller EU-Domstolen.

SKATs indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at Spørger kan sælge den faste ejendom, uden at tillægge købesummen moms.

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.

Bekendtgørelse til momsloven (Bekendtgørelse nr. 814 af 30/6/2015) § 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.

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

Skatteforvaltningsloven § 32, stk. 1, nr. 1

Uanset fristerne i § 31 kan et afgiftstilsvær eller en godtgørelse af afgift fastsættes eller ændres efter anmodning fra den afgiftspligtige henholdsvis den godtgørelsesberettigede eller efter told- og skatteforvaltningens bestemmelse, hvis:

1) Hidtidig praksis er endeligt underkendt ved en dom, en afgørelse fra skatteankeforvaltningen, et motorankenævn eller Landsskatteretten eller ved en praksisændring offentliggjort af Skatteministeriet. I disse tilfælde kan genoptagelse foretages til gunst for den afgiftspligtige fra og med den afgiftsperiode, der er helt eller delvis sammenfaldende med den afgiftsperiode, der var til prøvelse i den første sag, der resulterede i underkendelse af praksis, eller den afgiftsperiode, der er påbegyndt, men endnu ikke udløbet, 3 år forud for underkendelsen af praksis. Tilsvarende kan genoptagelse ske til gunst for den godtgørelsesberettigede vedrørende godtgørelse af afgift, der kunne være gjort gældende fra og med det tidspunkt, der var til prøvelse i den første sag, der resulterede i underkendelse af praksis, eller 3 år forud for underkendelsen af praksis.

Praksis

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

Sagen omhandlede 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.

Det præjudicielle spørgsmål til EU-domstolen var, om MSD art. 135, stk. litra k) (om momsfratagne ubebyggede grunde) sammenholdt med art. 12, stk. 1 og 3 (om momspligtige byggegrunde) skulle fortolkes således, at en ubebygget grund, der er opstået ved nedrivning af en bygning med henblik på opførelse af nye bygninger, ikke kan fritages for moms, (men i stedet skal anses for en momspligtig byggegrund).

EU-domstolen besvarede spørgsmålet således (præmis 36):

".. momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra k), sammenholdt med direktivets artikel 12, stk. 1 og 3, skal fortolkes således, at momsfratagelsen 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 dette tidspunkt faktisk var beregnet til at blive bebygget, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve." (SKATs understregning)

EU-domstolens dom C-326/11, J. J. Komen

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 åbent.

EU-Domstolen fastslog, at der var tale om en momsfrataget 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 dom 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.

EU-Domstolen udtalte i præmis 43, at det "tilkommer (...) medlemsstaterne at definere, hvilke grunde, der skal betragtes som byggegrunde, (...) under iagttagelse af formålet med (6. momsdirektiv), der er

udelukkende at momsfritage leveringer af ubebyggede grunde, der ikke er bestemt til at tjene til opførelse af en bygning". (SKATs understregning).

SKM2015. 686. SR

Skatterådet bekræfter, at spørger kan sælge Bygningsparcellen uden moms, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 9.

Der var tale om en ejendommen på xx.xxx kvm. Der kunne bygges xx.xxx etagekvadratmeter på arealet, mens yderligere x.xxx etagekvadratmeter forventedes etableret i nogle bevaringsværdige bygninger.

Det fremgik af købsaftalen, at disse bygninger ikke måtte nedrives eller gives en ændret ydre fremtræden uden tilladelse fra X Kommune.

SKM2015. 234. SR (Skatterådets bindende svar af 24. februar 2015 til spørger)

Det bindende svar vedrører salget af en fast ejendom, bestående af et større og meget velbeliggende areal samt de bygninger, som ligger på en del af arealet. Køber ønsker at gennemføre et projekt, hvorved der opføres boliger på ejendommen. Det er endnu ikke fastlagt, hvorledes projektet skal gennemføres.

Arealet består af én matrikel samt en del af en anden matrikel. De to matrikler udgør ifølge tinglysningen én samlet ejendom.

Skatterådet kan ikke bekræfte, at sælger kan overdrage ejendommene til køberne uden at købesummen tillægges moms

Skatterådet kan ikke bekræfte, at sælger kan overdrage den matrikel, som bygningerne ligger på, til køberne uden at den del af købesummen, som fordeles på matriklen, tillægges moms.

Skatterådet kan bekræfte, at situationen beskrevet i købsaftalens pkt. 3.4, ikke indebærer, at der momsmæssigt er sket en leverance mod vederlag af arealet og Del nr. 3 fra sælger til køberne og/eller fra køberne til andre aftagere, jf. momslovens § 4.

SKM2014. 554. SR

Skatterådet kan ikke bekræfte, at spørgers køb eller videresalg af fast ejendom var momsfrit.

Spørgers købsaftale var betinget af, at spørger indgik aftale om opførelse af et byggeprojekt på ejendommen. Aftalen var ligeledes betinget af, at lokalplanen, som muliggør projektet, blev vedtaget af kommunen. Det fremgik af købsaftalen, at købesummen var fastsat på baggrund af en stipuleret byggeret, og at der blev beregnet en tillægskøbesum, såfremt bebyggelsen oversteg det stipulerede antal m².

SKM2014. 496. SR

Skatterådet kan ikke bekræfte, at salget af en fast ejendom er momsfrit efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, som salg af "gamle" bygninger.

Det fremgik af begrundelsen, at der var henset til, at bygningens areal på XXX m² udgjorde en meget lille andel af grundens areal på XX. XXX m², at det var tanken, at bygningen skulle skifte anvendelse eller karakter fra lager- og administrationsformål til cafe eller restaurant, at den nuværende anvendelse af denne ene bygning ikke opfyldte det formål, der var hensigten med lokalplanen om et blandet bolig- og erhvervsområde, og at det ikke kunne udelukkes, at bygningen ville blive nedrevet.

SKM2014. 247. SR

Salg af en fast ejendom på over 8.000 m², hvorpå der var beliggende et parcelhus, var fritaget for moms.

Lokalplanen gav mulighed for, at der kunne opføres tæt-lav helårs boligbyggeri på ejendommen, med en maksimal bebyggelsesprocent.

Det fremgik af lokalplanen, at den på ejendommen beliggende bolig påtænkte bevaret. Bygningen på ejendommen, var opført som bolig, havde været anvendt som sådan, en anvendelse, der ikke, ud fra de foreliggende oplysninger, sås at ville blive ændret som følge af udviklingen af ejendommen. Bygningen skulle med andre ord også fremover anvendes til det formål, som den var bestemt til.

SKM2014. 177. SR

Skatterådet kan ikke bekræfte, at salg af den faste ejendom er momsfritaget efter ML § 13, idet ejendommen anses for at være en byggegrund

SKM2013. 824. SR

Skatterådet kan ikke bekræfte, at spørgers salg, hverken det samlede areal eller enkelt parceller, kan anses som salg af gamle bygninger, da køber har til hensigt at erhverve arealet med det formål at opføre hotel/kontor/bolig/butik, hvilket fremgår af betinget skøde samt "startredegørelse" til lokalplan.

SKM2013. 309. SR

Skatterådet kan ikke bekræfte, at overdragelsen af en ejendom kan gennemføres momsfrit, idet overdragelsen anses for at være salg af en byggegrund, jf. momsloven § 13, stk. 1, nr. 9, litra b.

Leveringen anses som leverance af byggegrund, uanset at sælgeren ikke er involveret i nedrivningen, eller at lejerne på tidspunktet for salget endnu ikke er opsagt. Afgørende er, at det fremgår af købsaftalen, at ejendommen erhverves med henblik på nedrivning, og at det således i realiteten er en byggegrund, som sælges. 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 kan ikke bekræfte, at der er tale om salg af en gammel bygning, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, men i stedet salg af en byggegrund, idet sælger inden salgstidspunktet havde indhentet kommunens 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.

SKM2013. 160. SR

Skatterådet bekræfter, at spørger kan sælge en ejendom momsfrit, idet der er tale om salg af "gamle" bygninger.

Skatterådet bekræfter, at spørger kan sælge ejendommen momsfrit selvom spørger skulle være vidende om, at en køber har til hensigt at nedrive garagerne. Det forudsættes dog i den forbindelse, at spørger ikke er involveret i nedrivning eller genopbygning/ombygning af de eksisterende bygninger på ejendommen samt at det ikke vil fremgå af overdragelsesaftalen, at bygningerne erhverves af køberen med henblik på nedrivning.

SKM2012. 718. SR

Skatterådet bekræfter, at spørgers salg af en grund med 4 bygninger betragtes som momspligtigt salg af byggegrund. Det fremgik af overdragelsesaftalen, at ejendommen blev erhvervet af køber med henblik på nedrivning samt opførelse af nyt byggeri.

Sagen vedrører overdragelse af samme ejendom - og i nær tidsmæssig tilknytning til ejendomsoverdragelsen i SKM2012. 505. SR. En klar forskel fra SKM2012. 505. SR består dog i, at det i forbindelse med den foreliggende overdragelse fremgår direkte, at ejendommen erhverves af køber med henblik på nedrivning samt opførelse af et nyt byggeri.

Citat fra begrundelsen:

"... at den momsmæssige vurdering omkring, hvorvidt der foreligger byggegrund eller gamle bygninger ikke udelukkende beror på om eksisterende bygninger nedrives af sælger eller køber - eller hvorvidt de nedrives før eller efter ejendomsoverdragelsen. Afgørelsen beror på en objektiv vurdering af parternes hensigt ved den konkrete ejendomsoverdragelse, således som den er formuleret i overdragelsesaftalen, jf. også Don Bosco-sagen (C-461/08).

Af den konkrete overdragelsesaftale fremgår det, at køber erhverver ejendommen med henblik på nedrivning samt opførelse af et nyt byggeri - og ikke med henblik på anvendelse af de eksisterende bygninger. Og sælger hæfter ved den konkrete overdragelse ikke for det sædvanlige mangelsansvar ved de eksisterende bygninger."

SKM2012. 505. SR

Skatterådet kan ikke bekræfte, at spørgers salg af ejendommen er et momspligtigt salg af en byggegrund. Spørgers salg anses i den konkrete situation for salg af "gamle" bygninger med tilhørende jord og således momsfrataget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 9.

Der blev lagt vægt på, at sagen er sammenlignelig med SKM2010. 745. SR og SKM2012. 416. SR for så vidt angår:

- Salg af ejendom, hvorpå der er "gamle" bygninger (ældre end fem år).
- Op til salget har ejendommen været udlejet erhvervsmæssigt.
- Ejendommen er omfattet af en lokalplan, ifølge hvilken anvendelsen af området ændres.
- Sælger må - på baggrund af lokalplanen - forvente, at køber vil udvikle ejendommen.
- Sælger er ikke / forudsættes ikke at være involveret i nedrivning eller genopbygning/ombygning af de eksisterende bygninger.
- Det fremgår ikke af købsaftalen, at bygningerne bliver erhvervet af køber med henblik på nedrivning.

SKM2012. 416. SR

En kommune og en fond sælger ifølge købsaftale to bebyggede ejendomme til tredjemand, der må forventes at udvikle dem.

Skatterådet bekræfter, at salget ikke er omfattet af momspligt, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, idet

- anmodningen vedrører gamle bygninger
- bygningerne har været erhvervsmæssigt udlejet
- ejendommene er omfattet af en lokalplan, ifølge hvilken anvendelsen af området ændres, hvorfor sælgerne må forvente at køber vil udvikle ejendommene
- sælgerne er ikke / forudsættes ikke at være involveret i nedrivning eller genopbygning/ombygning af de eksisterende bygninger
- det fremgår ikke af købsaftalen / salgsaftalen, at bygningerne bliver erhvervet af køber med henblik på nedrivning.

Skatterådet kan bekræfte, at et selskab ikke skal svare moms af en levering af en byggegrund, når leveringen udgør en indehavers udøvelse af sin ejendomsret og byggegrunden ikke har været anvendt i en afgiftspligtig virksomhed.

Denne afgørelse er en ændring i forhold til Skatterådets hidtidige praksis, som nu ændres som følge af de forenende sager C-180/10 og C-181/10, Slaby og Kuc, hvorefter en ejers udøvelse af sin ejendomsret, ikke i sig selv er udøvelse af økonomisk virksomhed.

Begrundelse

Sælger er et ejendomsselskab med det formål at sælge ejendomme. Dermed er Sælger en afgiftspligtig person, jf. momsloven § 3, stk. 1, som foretager salget i denne egenskab.

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

Efter bekendtgørelse til momsloven § 56, stk. 1, jf. momsloven § 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 bygninger, jf. bekendtgørelsen § 54.

EU-domstolen har i sagerne 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 moms fritage 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 leveringstidspunktet faktisk var beregnet til at blive bebygget.

I sag C-543/11, Woningstichting Maasdriel, 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 af transaktionens omstændigheder under forudsætning af, at de understøttes af objektive beviselementer.

Skatterådet har i flere bindende svar vurderet om, der momsretligt forelå levering af en byggegrund eller "gamle" bygninger, jf. SKM2010. 745. SR, SKM2012. 416. SR, SKM2012. 505. SR, SKM2012. 640. SR, SKM2012. 718. SR, SKM2013. 160. SR, SKM2013. 215. SR, SKM2013. 309. SR, SKM2013. 824. SR, SKM2014. 177. SR, SKM2014. 247. SR, SKM2014. 496. SR og SKM2014. 554. SR.

Skatterådet har i sin praksis blandt andet lagt vægt på en objektiv vurdering af parternes hensigter, herunder om det fremgik af købsaftalen, at leveringen skete med henblik på nedrivning af eksisterende bygninger, samt om den faste ejendom var beregnet til opførelse af nye bygninger.

I den konkrete sag er det i købsaftalen anført, at "Køberne ønsker at anvende Ejendommene til Projektet". "Projektet" er i aftalen defineret som "Købernes påtænkte anvendelse af ejendommene til indretning/opførelse af boliger".

På indledende byggemøder afholdt med Kommunen er forelagt materiale, som illustrerer et projekt, som forudsætter en nedrivning af de eksisterende bygninger. Der er på et senere møde i Kommunens Teknik og Miljøudvalg vedtaget en startredegyørelse, der i overensstemmelse med det fremlagte materiale indebærer en nedrivning af de eksisterende bygninger.

Den betingede købsaftale giver parterne mulighed for at lade den bortfalde, hvis lokalplanen ikke vedtages, og det dermed ikke er muligt at gennemføre projektet.

Aftalen indeholder en ansvarsfraskrivelse for Sælger for retlige og faktiske mangler vedrørende ejendommene, og købesummen er fastsat i overensstemmelse hermed, hvilket synes at indikere, at bygningerne skal nedrives, da muligheden for at gøre en mangelindsigelse gældende herved er gjort illusorisk.

Det fremgår af tillæg til købsaftalen, at køber er berettiget til at søge nedrivningstilladelse til en, flere eller alle bygninger på grunden. Køber er berettiget til at foretage denne nedrivning, når betingelserne i den betingede købsaftale er opfyldt.

SKAT finder således, at det fremgår af købsaftalen, at leveringen sker med henblik på nedrivning af eksisterende bygninger.

Det forhold, at et nyt forslag til lokalplan beskriver, at en eksisterende bygning kan forblive på grunden, kan således ikke være afgørende i forhold til, hvad parterne har aftalt i købsaftalen. Der er herved henset til, at det ikke er et krav fra kommunen eller andre offentlige myndigheder, at bygningen forbliver på grunden. Endvidere er det efter det oplyste hensigten, at bygningen tilbygges. Bygningen ydre fremtræden vil således blive ændret væsentligt.

Det fremgår af forslag til lokalplan, at bygningen, som tidligere har været kontorbygning, efter til- og ombygningen vil skulle anvendes til boliger. Spørger har oplyst, at bygningen fremadrettet kan anvendes til kontor eller eventuelt konverteres til boliger. Det er dermed uklart, om bygningens fremtidige anvendelse vil være ændret.

Ejendommen er således på leveringstidspunktet beregnet til at blive bebygget og skal dermed anses for en byggegrund, jf. momsloven § 13, stk. 1, nr. 9, litra b.

Det bemærkes, at Landsskatterettens afgørelse, SKM2016. 82. LSR, som spørger har henvist til, er indbragt for domstolene. Skat opretholder på den baggrund gældende praksis, indtil der måtte foreligge en dom, der endeligt (uanket) har underkendt praksis. Se evt. skatteforvaltningsloven § 32.

SKATs bemærkninger til spørgers høringssvar

SKAT lægger først og fremmest vægt på købsaftalen som ændret ved tillæg til købsaftalen. Som nævnt indgår der i det nye tillæg en ret for køber til at søge om nedrivningstilladelse af en, flere eller alle bygninger. Det står i aftalen og beror således ikke på SKATs fortolkning.

Skatterådet har i sin praksis (SKM2010. 247. SR og SKM2015. 686. SR) lagt vægt på, om den eksisterende bygning, som skal forblive på grunden, modsvarer den anvendelse, som den er tiltænkt i lokalplanen. SKAT deler derfor ikke spørgers opfattelse af, at det absolut ikke er relevant.

EU-Domstolen har i Sag C-543/11, Woningstichting Maasdiel, præmis 31, udtalt: "Det er 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 den nationale definition af "byggegrunde". SKAT noterer, at spørger finder det problematisk.

For en god ordens skyld bemærkes, at når SKAT oplyser, at SKAT opretholder gældende praksis, er der tale om SKATs gældende praksis, da SKAT selvsagt ikke kan ændre Landsskatterettens praksis.

For god ordens skyld bemærkes, at skatteforvaltningsloven § 32, på visse betingelser, giver afgiftspligtige mulighed for at få genoptaget ansættelser fra den periode, hvor sagen verserer ved domstolene, såfremt SKATs praksis underkendes af domstolene.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 1 besvares med nej.

Spørgsmål 2

Såfremt spørgsmål 1 besvares benægtende, ønskes det bekræftet, at Spørger kan sælge den matrikel, som bygningerne ligger på, uden at den del af købesummen, der kan henføres hertil, tillægges moms.

Begrundelse

Det henvises til spørgsmål 1.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 2 besvares med nej.

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder SKATs indstilling og begrundelse.