

Udskriftsdato: 25. december 2025

SKR nr 9058 af 16/01/2017 (Gældende)

Moms på salg af byggegrunde - styresignal

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 14-5318569

Moms på salg af byggegrunde - styresignal

SKM2017. 27. SKAT

Sammenfatning

SKAT præciserer, hvornår en levering anses for en levering af en byggegrund i momsmæssig forstand.

Baggrund og problemstilling

Levering af fast ejendom er momsfrataget i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 9.

Med virkning fra 1. januar 2011, er levering af byggegrunde ikke omfattet af fritagelsen og er derfor momspligtig i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra b).

Skatterådet har i flere bindende svar, jf. skatteforvaltningslovens § 21, stk. 4, besvaret en række spørgsmål i relation til, hvad der i momsmæssig forstand forstås ved en byggegrund henholdsvis hvornår et salg af en bygning med tilhørende grund sidestilles med salg af en byggegrund.

SKAT finder på denne baggrund anledning til at præcisere, hvornår:

1. en levering anses for en momspligtig levering af en byggegrund
2. en levering ikke anses for en momspligtig levering af en byggegrund
3. hvilke momenter, der kan tillægges vægt, når det skal vurderes, om en levering af en bygning med tilhørende grund sidestilles med en levering af en byggegrund.

Det retlige grundlag

Af momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, fremgår:

Følgende varer og ydelser er fritaget for afgift:

(...)

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

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

Af momsbekendtgørelsens § 56, fremgår:

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.

Reglerne beskrives i Den juridiske vejledning 2016-2, afsnit D. A. 5.9.5.

Disse bestemmelser skal fortolkes i overensstemmelse med de bagvedliggende bestemmelser i momssystemdirektivets artikel 12, stk. 1 og 3, samt artikel 135, stk. 1, litra k):

Artikel 12:

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

(...)

b). levering af en byggegrund

(...)

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.

Artikel 135:

1. Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

(...)

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

SKATs opfattelse

EU rettens forståelse af begrebet "byggegrunde"

EU-Domstolens praksis ved vurdering af, om levering af et grundstykke skal anses som en levering af en byggegrund, kan, jf. sag C-468/93, Gemeente Emmen, sag C-461/08, Don Bosco og sag C-543/11, Woningstichting Masdriell, sammenfattes på følgende måde:

1. Medlemsstaterne skal i hver enkelt sag foretage en vurdering under iagttagelse af formålet med fritagelsesbestemmelsen i momssystemdirektivets artikel 135, stk. 1, litra k), jf. artikel 12, stk. 3, hvorefter afgiftsfritagelsen kun omfatter ubebyggede grunde, der ikke er beregnet til opførelse af en bygning. Se Sag C-468/93, Gemeente Emmen, præmis 25, sag C-461/08, Don Bosco, præmis 43 og sag C-543/11, Woningstichting, præmis 30.
2. Samtlige ubebyggede grunde, der er bestemt til at tjene til opførelse af en bygning, og som dermed er beregnet til at blive bebygget, skal være omfattet af den nationale definition af en byggegrund. Se sag C-543/11, Woningstichting, præmis 31.
3. Ved vurderingen af om der er tale om en byggegrund, skal medlemsstaterne tage i betragtning, at fritagelsesbestemmelserne i momssystemdirektivets artikel 135, stk. 1, litra k), er undtagelser til udgangspunktet om, at leveringer af byggegrunde er momspligtige, og at sådanne undtagelser skal fortolkes strengt. Se sag C-543/11, Woningstichting, præmis 27.
4. Ved vurderinger af, om der er tale om en byggegrund, er medlemsstaterne forpligtiget til at tage hensyn til parternes hensigter med leveringen af den pågældende grund, forudsat at hensigterne understøttes af objektive beviselementer. Se sag C-543/11, Woningstichting, præmis 35-36.

SKATs definition af byggegrunde

Ved en byggegrund forstås efter momsbekendtgørelsens § 56, stk. 1, et ubebygget areal, som efter lov om planlægning (planloven) eller forskrifter udstedt i medfør heraf, er udlagt til formål, som muliggør opførelse af bygninger.

Det er uden betydning for momspligten, om der er sket byggemodning, og/eller senere vedtagne forskrifter for udnyttelsen af arealerne, sætter begrænsninger på udnyttelsen heraf, herunder fastsætter specifikke formål med udnyttelsen af arealerne til byggeri.

Ifølge EU-Domstolens praksis, jf. sag C-468/93, Gemeente Emmen, sag C-461/08, Don Bosco og sag C-543/11, Woningstichting, omfatter fritagelsen kun ubebyggede grunde, der ikke er beregnet til opførelse af en bygning. Dansk praksis bygger på EU-Domstolens domme. Bl.a. anses salg af arealer i landzone betinget af at der opnås zonetilladelse til byggeri også som salg af byggegrunde, samt salg af arealer i landzone, hvor landbrugspligten ved salget bortfalder, og arealet i princippet vil kunne bebygges.

Ad 1. En levering anses for en momspligtig levering af en byggegrund

Illustrative eksempler på hvad der anses som byggegrunde:

- Sælger har før salget af en bebygget grund påbegyndt nedrivning af bygningen, og det er hensigten, at der på grunden skal opføres en ny bygning.
- Gamle bygninger med tilhørende jord, der sælges som et nedrivningsprojekt.
- Gamle bygninger med tilhørende jord, der sælges af en kommune, samtidigt med at der stilles krav om, at grunden skal bebygges.
- Grunde, der er udlagt til helårsbebyggelse ifølge lokalplanen, hvorpå der er opført en garage eller et udhus, der ikke opfylder beboelsesformålet med lokalplanen.
- Delvis nedbrændt ejendom, hvor køber har til hensigt at opføre en ny bygning på det eksisterende fundament, men ikke indtræder i retten til udbetaling af forsikringssummen.
- Arealer i landzone, hvortil der gives landzonetilladelse der muliggør opførelse af bygninger.
- Arealer i landzone, hvor landbrugspligten ved salget bortfalder, og arealet i princippet vil kunne bebygges.
- Havneareal, der er udlagt til bebyggelse ifølge lokalplanen, hvorpå der er opført bolværk.
- Vandareal i et havnebassin, der påtænkes opfyldt med henblik på opførelse af bygning.

Disse eksempler suppleres med bilag 1, der indeholder yderligere eksempler på salg af fast ejendom, der anses som salg af momspligtige byggegrunde.

Ad 2. En levering anses ikke for en momspligtig levering af en byggegrund

Illustrative eksempler på hvad der ikke anses som byggegrunde:

- Areal med eksisterende bygning, hvor det efter lokalplanen ikke er hensigten, at bygningen skulle rives ned, selvom arealet kunne udvikles.
- Eksisterende P-plads/vejanlæg hvis fremtidige anvendelse efter lokalplan skulle vedblive at være P-plads/vejanlæg.
- Ukurante arealer som hjørneafskæringer og strimler, der ikke i sig selv kan bebygges.
- Arealer i udviklingsfasen i forbindelse med kommunes køb af landbrugsjord når de har status i kommuneplanen som 'perspektivareal' eller 'rammebelagt areal'.
- Fredede eller strandbeskyttelsesarealer, der er selvstændigt matrikuleret.

Disse eksempler suppleres med bilag 2, der indeholder yderligere eksempler på salg af fast ejendom, der ikke anses som salg af momspligtige byggegrunde.

Ad 3. Momenter, der kan tillægges vægt, når det skal vurderes, om en levering af en bygning med tilhørende grund skal sidestilles med en levering af en byggegrund

Salg af 'gamle' bygninger (ældre end 5 år) med tilhørende grund er som udgangspunkt ikke omfattet af momspligt. I visse tilfælde kan et salg af en bygning med tilhørende grund dog anses som salg af en momspligtig byggegrund.

Hvis salget sker med henblik på opførelse af en ny bygning, skal salget anses for salg af en byggegrund. Se C-543/11, Woningstichting, præmis 32-36 og C-461/08, Don Bosco, præmis 33.

Den momsmæssige vurdering af, hvorvidt der foreligger salg af en byggegrund eller gamle bygninger med tilhørende grund, beror ikke udelukkende på, om de eksisterende bygninger nedrives af sælger eller køber - eller på hvorvidt de nedrives før eller efter ejendomsoverdragelsen. Afgørelsen beror på

en objektiv vurdering af parternes hensigt ved den konkrete ejendomsoverdragelse, således som den eventuelt kan være formuleret i overdragelsesaftalen, jf. også C-461/08, Don Bosco.

På samme måde har Skatterådet i sin praksis lagt vægt på en objektiv vurdering af parternes hensigter med salget/købet.

Se bilag 3 med hensyn til momenter som kan tillægges vægt ved afgørelse af, om der er tale om salg af en bygning med tilhørende grund eller salg af en momspligtig byggegrund.

Det bemærkes, at Landsskatterettens afgørelse SKM2016. 82. LSR af SKAT er blevet indbragt for domstolene. Derfor opretholdes gældende praksis til der foreligger endelig dom. Se Den juridiske vejledning 2016-2, A. A. 12.2. SKM2016. 529. LSR og Landsskatterettens endnu ikke offentliggjorte afgørelse af 17. november 2016 er af Landsskatteretten begrundet med henvisning til SKM2016. 82. LSR. Skatteministeriet overvejer pt. om disse sager også skal indbringes for domstolene.

Gyldighed

Indholdet af dette styresignal vil blive indarbejdet i Den juridiske vejledning 2017-2.

Herefter er styresignalet ophævet.

Bilag 1

Tilfælde der anses som salg af en momspligtig byggegrund:

- Sælger har allerede før salg af en bebygget grund påbegyndt nedrivning af en bygningen, og det er hensigten, at der på grunden skal opføres en ny bygning. Se sag C-461/08, Don Bosco, SKM2012. 241. SR
- Grunde, der ifølge lokalplanen, er udlagt til helårsbebyggelse, hvorpå der er opført en garage eller et udhus, skal i momsmæssig sammenhæng anses som en levering af byggegrunde, fordi den fremtidige anvendelse af en garage eller et udhus, ikke opfylder det formål til beboelse, der var hensigten med lokalplanens udlægning af arealet til helårsboligbebyggelse. Se SKM2011. 6. SR, SKM2011. 45. SR
- Havneareal med bolværk. Bolværk anses som en bygning, men bygningens karakter og tidligere anvendelse er momenter, der kan tillægges vægt i forbindelse med afgørelsen af, om der er tale om levering af en byggegrund (i lighed med eksempelvis 'skur', 'lade', 'garage' eller 'udhus'). Se SKM2013. 824. SR. Skatterådets afgørelse er senere tabt ved Landsskatteretten, for så vidt spørgsmålet om salg af areal med restaurationsbygning, Se Landsskatterettens endnu ikke offentliggjorte afgørelse af 17. november 2016, der af Landsskatteretten begrundes med henvisning til SKM2016. 82. LSR. Skatteministeriet overvejer pt. om denne afgørelse også skal indbringes.
- Arealer i landzone, hvortil der gives landzonetilladelse med henblik på udstykning, der muliggør opførelse af bygninger. Et regnvandsbassin anses også som en bygning. Se SKM2013. 659. SR
- Areal i landzone, hvor landbrugspligten ved salget bortfalder og arealet i princippet vil kunne bebygges. Se SKM2013. 49. SR
- Hvis en kommune ved salg af gammel bygning/p-areal og p-kælder stiller krav om udnyttelse af byggemuligheden jf. lokalplanen. Se SKM2013. 188. SR
- Havneareal, der har været anvendt til havnedrift, som støder op til en fredet bygning. På arealet kan der efter lokalplan alene opføres mindre bygninger mv. Se SKM2013. 231. SR
- Vandareal i et havnebassin, der påtænkes opfyldt, med tilhørende byggeretter, idet lokalplan er udarbejdet, hvor bassinet er godkendt til opfyldning og efterfølgende opførelse af boligejendomme. Salget var betinget af, at køber opnår opfyldningstilladelse af Kystdirektoratet. Se SKM2013. 723. SR
- En delvis nedbrændt ejendom, hvor køber ønsker at (gen)opføre en ny bygning på det eksisterende fundament. Hvis ejer sælger den faste ejendom inden en genopførelse af bygningen, og køber ikke ind-

- træder i retten til udbetaling af forsikringssummen, kan køber ikke lade den nyopførte bygning succedere i den oprindelige bygnings status. Se SKM2011. 836. SR, SKM2013. 72. SR, SKM2014. 660. SR
- Areal, der efter anden lov (vejbyggelinjer) ikke umiddelbart kan bebygges. Se SKM2011. 624. SR
 - Mindre areal, der sælges med henblik på opførelse af en pumpestation. Se SKM2011. 624. SR
 - Areal udlagt til dels helårsbebyggelse og dels fredet fællesareal, selvom der er udarbejdet en allonge, hvor ejer forpligter sig til aldrig at bebygge arealet. Se SKM2013. 65. SR
 - En 'gammel' gavl, der skal genbruges i det fremtidige bygningsværk, udgør ikke en så væsentlig del af ejendommen, at der er tale om, at ejendommen anses for en gammel bygning, der ombygges. Se SKM2014. 554. SR. Skatterådets afgørelse er senere tabt ved Landsskatteretten, SKM2016. 82. LSR, der af Skatteministeriet er indbragt for domstolene.
 - Gamle' bygninger med tilhørende jord sælges som et nedrivningsprojekt. Det tillægges vægt, at salgsprisen svarer til grundværdien, at købsaftalen indeholder en sælgeransvarsfraskrivelse, og at der er udarbejdet ny lokalplan der muliggør byggeri. Se SKM2016. 141. SR
 - Gamle' bygninger med tilhørende jord, hvor sælger deltager i samarbejdet mht. den nye lokalplan, herunder deltager sælger i byggemøder med kommunen, modtager kopi af al kommunikation til og fra kommune og bygherre, skal godkende forslag og ændringer i forbindelse med lokalplanprocessen. Se SKM2015. 234. SR
 - Gamle' bygninger med tilhørende jord, hvor samtlige bygninger over en årrække skal nedrives med henblik på udvikling af ejendommen. Efter salget lejer sælger ejendommen og forsætter sit erhverv indtil lejekontrakten - successivt - udløber i takt med fraflytningen / efterfulgt af nedrivning. Se SKM2015. 538. SR

Bilag 2

Tilfælde der **ikke** anses som salg af en momspligtig byggegrund:

- Areal med eksisterende parcelhus, der ikke skulle rives ned, men indgik i en lokalplan, der ville give køber mulighed for at udvikle ejendommen. Se SKM2014. 247. SR
- Areal med eksisterende bevaringsværdige bygninger, der af køber skal ombygges/genanvendes til erhverv jf. lokalplan. På arealet er der også mulighed for at opføre yderligere bygninger. Se SKM2015. 686. SR
- Eksisterende P-plads/vejanlæg, hvis fremtidige anvendelse efter lokalplanen skulle vedblive at være P-plads/vejanlæg. Arealet ændrede ikke karakter, der muliggjorde opførelse af ny bygning. Se SKM2013. 756. SR
- Ukurante arealer som hjørneafskæringer og strimler, idet de på grund af deres ringe størrelse og beliggenhed ikke i sig selv kan bebygges eller på anden måde anvendes eller videresælges. Se SKM2010. 807. SR, SKM2013. 659. SR
- Arealer i udviklingsfasen i forbindelse med kommunes køb af landbrugsjord, når de har status i kommuneplanen som 'perspektivareal' eller 'rammebelagt areal'. Som udgangspunkt er det først ved vedtagelsen af lokalplan, at opførelse af bygninger er muligt. Se SKM2010. 807. SR
- Fredede eller strandbeskyttelsesarealer, der er selvstændigt matrikuleret anses ikke som udlagt til formål som muliggør opførelse af bygninger. Se SKM2012. 241. SR

Bilag 3

Momenter som, enkeltvis eller sammenlagt, kan tillægges vægt ved afgørelsen af, om der er tale om salg af en bygning med tilhørende grund eller salg af en momspligtig byggegrund:

Det er vanskeligt at opdele punkterne i bygning/byggegrund. Nogle af eksemplerne vedrører flere afgørelser, hvor det pågældende punkt netop har talt for/imod, at leveringen blev momspligtigt.

- Ejendommen er omfattet af lokalplan, af hvilken det fremgår, at anvendelsen af området ændres, eller at området skal udvikles, eller at der gives mulighed for at området udvikles. Se SKM2012. 416. SR, SKM2012. 505. SR, SKM2016. 141. SR, SKM2016. 314. LSR
- Ejendommen er omfattet af lokalplan, af hvilken det fremgår, at selv om ejendommen kan udvikles, skal den eksisterende, 'gamle' bebyggelse ikke hverken ændres eller nedrives. Se SKM2014. 247. SR
- Sælger er involveret i nedrivning eller genopbygning/ombygning af de eksisterende bygninger. Se SKM2012. 416. SR, SKM2012. 505. SR, SKM2013. 160. SR, SKM2013. 309. SR
- Sælger har før salget indhentet kommunens tilladelse til nedrivning samt byggetilladelse. Se SKM2013. 215. SR
- Sælger deltager i samarbejdet mht. den nye lokalplan, herunder deltager sælger i byggemøder med kommunen, modtager kopi af al kommunikation til og fra kommune og bygherre, skal godkende forslag og ændringer i forbindelse med lokalplanprocessen. Se SKM2015. 234. SR
- Fremgår af købs-/salgsaftalen at ejendommen skal nedrives. Se SKM2012. 416. SR, SKM2012. 505. SR, SKM2012. 718. SR, SKM2013. 160. SR, SKM2013. 309. SR
- Fremgår af købs-/salgsaftalen, at ejendommen erhverves med henblik på opførelse af ny bebyggelse. Se SKM2013. 215. SR
- Ejendommens tidligere anvendelse og bebyggelsens karakter (fx 'lade' til opbevaring, og som ikke opfylder helt grundlæggende krav til den fremtidige anvendelse). Se SKM2013. 824. SR
- Købs-/salgsaftalen betinget af godkendelse af lokalplan, der giver mulighed for udvikling af ejendommen. Se SKM2014. 177. SR, SKM2014. 554. SR, der senere er tabt ved Landsskatteretten, SKM2016. 82. LSR, men af Skatteministeriet er indbragt for domstolene, samt SKM2015. 234. SR
- Købs-/salgsaftalen betinget af indhentelse af de nødvendige tilladelser fra kommunen, bl.a. tilladelse til nedrivning og byggetilladelse. Se SKM2013. 309. SR
- Købs-/salgsaftalen betinget af, at der opføres et byggeprojekt på ejendommen. Se SKM2014. 554. SR. Skatterådets afgørelse er senere tabt ved Landsskatteretten, SKM2016. 82. LSR, der af Skatteministeriet er indbragt for domstolene.
- Købs-/salgsaftalen indeholder en ansvarsfraskrivelse for sælger for så vidt angår ejendommens fejl og mangler. Se SKM2013. 309. SR, SKM2012. 718. SR, SKM2014. 177. SR, SKM2015. 234. SR, SKM2016. 141. SR
- Købs-/salgsaftalen indeholder et forbehold for forurening, og/eller ekstra fundering af grunden/ejendommen, og køber accepterer dokumenterede ekstraomkostninger af en vis størrelse inden dette bliver sælgers ansvar. Se SKM2014. 177. SR
- Købs-/salgsaftalen medfører, at købesummen er fastsat på baggrund af en stipuleret byggeret, og at der beregnes en tillægskøbesum, såfremt bebyggelsen overstiger det stipulerede antal m². Se SKM2014. 177. SR, SKM2014. 554. SR, sidstnævnte Skatteråds afgørelse er senere tabt ved Landsskatteretten, SKM2016. 82. LSR, der af Skatteministeriet er indbragt for domstolene.
- Købs-/salgsaftalen omfatter en regulering af købesummen, såfremt lokalplanen ikke indeholder mulighed for at udnytte en byggeret af en bestemt størrelse.
- Prisfastsættelsen i købs-/salgsaftalen sammenholdt med normalværdien/den offentlige ejendomsvurdering af tilsvarende ejendomme. Se SKM2016. 141. SR
- Ejendommens lejemål er (planlagt) opsagt. Se SKM2013. 215. SR, SKM2013. 309. SR
- Finansiering er eksempelvis givet med udgangspunkt i, at ejendommen udvikles, og på baggrund heraf et potentielt afkast. Se SKM2014. 496. SR

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

SKAT, den 16. januar 2017