

Udskriftsdato: 14. december 2025

AFG nr 10138 af 23/10/2018 (Gældende)

Moms - Virksomhedsoverdragelse byggeprojekt

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 18-0233071

Moms - Virksomhedsoverdragelse byggeprojekt

Skatterådet kan ikke bekræfte, at salg af grund, byggeretter og byggeprojekt kan betragtes som en momsfri virksomhedsoverdragelse, jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt.

Skatterådet finder ikke, at betingelsen om, at der skal være tale om overdragelse af en økonomisk enhed, der kan drives selvstændigt, er opfyldt. I stedet anses transaktionen som et momspligtigt salg af en byggegrund (inkl. byggeretter), samt visse aktiviteter udarbejdet i forbindelse med udvikling af grunden. Endvidere er der ingen kendskab til hvilken indtægt eller hvornår en eventuel indtægt vil kunne registreres.

Disse elementer kan tilsammen ikke vurderes som værende en selvstændig økonomisk virksomhed, idet der ikke overdrages en virksomhed i drift (going concern).

Skatterådsmøde 23. oktober 2018 - SKM2018. 619. SR

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at salg af grund, byggeretter og byggeprojekt skal betragtes som en momsfri virksomhedsoverdragelse, jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt., når en del af grunden, byggeretter og tilhørende byggeprojekt overdrages til et nyt selskab, som vil og er forpligtet til at fortsætte byggeprojektet med henblik på et senere salg af ejerlejligheder og butikker?
2. Kan Skatterådet bekræfte, at der også vil være tale om en virksomhedsoverdragelse, selv om det på et senere tidspunkt måtte vise sig nødvendigt for erhververen af grunden, byggeretter og tilhørende byggeprojekt at udleje visse af lejlighederne til boligformål, hvorved erhververen vil komme til at drive såvel momspligtig som momsfri virksomhed?
3. Kan Skatterådet bekræfte, at Spørger efterfølgende kan sælge samtlige anparter i de selskaber der erhverver virksomheden, jf. spørgsmål 1, uden moms?

Svar

1. Nej
2. Nej
3. Ja

Beskrivelse af de faktiske forhold

Det bindende svar er redigeret af hensyn til anonymiseringen.

Spørger er et momsregistreret K/S, og en del af en koncern med virksomheder med aktiviteter inden for bl.a. bolig- og erhvervsudlejning, opførelse og salg af parcelhuse.

Det bindende svar vedrører ejendommene matr. nr. I (hovedmatrikel), II, III og IV.

Efter anmodning fra Spørger har SKAT i 2014 afgivet et bindende svar vedrørende ejendommen. De første to spørgsmål i indeværende anmodning om bindende svar er identiske med de spørgsmål, der blev stillet i det bindende svar fra 2014.

De faktuelle oplysninger, der blev lagt til grund i det bindende svar fra 2014, har imidlertid ændret sig betydeligt:

Den gamle Lokalplan fra 2011, der var masterplanen bag det bindende svar fra 2014, er ikke længere gældende for ejendommen.

- Hele projektet i den gamle Lokalplan, udfærdiget af tegnestuen A, var opdelt i en antal byggefelt, hvorpå der var planlagt opført sammenhængende bygninger i varierende højde og med et etageareal på i alt xxx.xxx m², herunder opførelse af en særlig bygning.
- Den nye Lokalplan fra 2016, er masterplanen bag indeværende anmodning. Af den nye Lokalplan fremgår bl.a. at den gamle Lokalplan fra 2011 ophæves i sin helhed. – Masterplanen i den nye Lokalplan er udfærdiget af en gruppe af tegnestuer. Det nye projekt er opdelt i flere byggefelt, end det gamle projekt, og der er planlagt opført et antal karréer samt 2 meget høje bygninger, med et etageareal på i alt xxy.xxx m². Den særlige bygning fra den gamle Lokalplan er ikke nævnt.

Videre har Spørgers repræsentant oplyst en del ændringer i forhold til de faktiske forhold, der blev lagt til grund i det bindende svar fra 2014. Disse ændringer er nedenfor sammenskrevet med forholdene i 2014:

Spørger har siden 2007 ejet en flere hektar stor grund. Ejendommen har siden købet været frivilligt momsregistreret, jf. momslovens § 51, og der er således opkrævet moms af de få lejemål, der har været på grunden. Grunden med tilhørende bygninger blev erhvervet i den hensigt at føre et stort byggeprojekt ud i livet. De eksisterende lejemål på grunden blev overtaget og videreført, idet det dog for såvel lejer som udlejer hele tiden havde stået klart, at lejemålene ville blive opsagt, når projekteringen skulle realiseres. Ejendommene er nu revet ned, og Spørger har købt de på grunden værende midlertidige pavilloner. Pavillonerne står stadig på grunden, men vil blive flyttet i takt med, at byggeriet kommer til at optage pladsen på byggegrunden.

I 2011 er ejendommen i sit hele anset for omfattet af almindelig momspligt, idet Spørger har forudsat, at fremtidigt salg af såvel bolig- som erhvervsejendomme vil være momspligtigt, jf. lovændringen, hvorved salg af nye ejendomme mv. blev momspligtigt, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 9.

Ved den gamle Lokalplan, vedtaget i 2011 blev der projekteret et større erhvervs- og boligbyggeri. Projektet havde et etageareal på ca. xxx.xxx m² og skulle rumme boliger, serviceerhverv, herunder hotel og butikker, daginstitutioner samt kulturelle formål. Bebyggelsen skulle bestå af et antal bygninger i varierende højde. Under størstedelen af arealet skulle der være parkeringskælder.

Ved Borgerrepræsentationens vedtagelse af den nye Lokalplan i 2016, blev den gamle Lokalplan ophævet. Af den ny Lokalplan fremgår, at koncernen, der ejede grunden, havde anmodet kommunen om at udarbejde en lokalplan på baggrund af en masterplan, udarbejdet af en gruppe af forskellige tegnestuer. Videre fremgår det, at området på daværende tidspunkt var lokalplanlagt med den gamle Lokalplan for et spektakulært sammenhængende byggeri. Endelig fremgår det, at grundejeren ikke længere ønskede at gennemføre dette projekt og i stedet ønskede at arbejde med en udbygningen af grunden, som passer bedre ind i den omkringliggende by. I det nye projekt er der planlagt opført et antal karréer samt 2 meget høje bygninger, med et samlet etageareal på i alt xxy.xxx m².

Spørgers repræsentant anfører, at den nye Lokalplan er ændret og mere detaljeret end den gamle Lokalplan. Spørger har siden 2011 viderebearbejdet projektet og i samarbejde med kommunen opnået en ny og mere detaljeret lokalplan, der passer til det nye og mere detaljerede projekt, således at lokalplanen i dag i højere grad er tilpasset det konkrete projekt. Den nye Lokalplan afspejler således det udviklingsarbejde, der er sket siden 2011, og lokalplanen er derfor også meget mere specifik end sædvanligt og møntet på et konkret projekt. Det ses således i den nye Lokalplan, at der er lagt faste rammer for bygningernes arkitektur, herunder størrelse, form, facademateriale, udseende, begrønningskrav mv. Det betyder, at arkitekter m.fl. vil være underlagt begrænsninger i forbindelse med videreudviklingen af byggefeltene. Den nye

Lokalplan beskriver herudover en lang række detaljerede krav til fællesarealet for hele området. Der er i den nye Lokalplan desuden krav til infrastruktur, vandaflledning, beplantning mv. En ny ejer vil på samme måde som sælger være forpligtet til at drive sin virksomhed i overensstemmelse med lokalplanen.

Henset til projektets størrelse kommer opførelsen til at ske i etaper. Det var ikke hensigten, at Spørger skulle stå for hele projektet, og det forventes således, at Spørger over tid vil komme til at afhænde dele af grunden, tilhørende byggeretter og projektplan til andre parter. Der vil i den forbindelse ske den nødvendige udstykning i selvstændige matrikler eller en opdeling i ejerlejligheder.

Efter den gamle Lokalplan bestod projektet af to selvstændigt matrikulerede grunde, der indeholdt et antal byggefeltet.

I dag består projektet af et antal matrikler, der indeholder flere byggefeltet end tidligere. Matr. nr. I er hovedmatriklen, og matr. nr. II, III og IV er de første 3 byggefeltet, der er udstykket herfra.

Matr. nr. II, III og IV udgør bygning 9X, 10X og 7X.

Projekteringsarbejdet havde indtil afgivelsen af det bindende svar i 2014 omfattet involvering af bygherre, arkitekter, ingeniører, bygherrerådgiver og byggestyrer. Der var foretaget diverse arbejder på grunden såsom oprydning og nedrivning af bygninger. Siden afgivelsen af det bindende svar i 2014, har Spørger haft en detaljeret og løbende dialog med kommunen om projektarbejdet.

Efter en længere projekteringsfase er parterne i projektet ved at nærme sig en fase, hvor finansieringen skal på plads, og de første bygninger skal opføres.

I det bindende svar fra 2014 er det anført, at det var intentionen i nær fremtid at overdrage den del af grunden, med en projekteret bygning, der skulle opføres. Det var hensigten, at ejendommen skulle udstykkes i ejerlejligheder, som skulle sælges. Det selskab, som skulle overtage grunden, ville tillige overtage de tilhørende byggeretter samt den del af projekteringsplanen, som var relateret til bygningen. Det blev i den forbindelse bemærket, at den nye ejer selvsagt også skulle være forpligtet til at overholde lokalplanen (den gamle) og betingelserne for de kommunale godkendelser, som Spørger allerede havde modtaget, for så vidt angår det pågældende areal. Der ville naturligvis ske den nødvendige udmatrikulering, forinden en overdragelse kunne finde sted.

Det var videre intentionen, at de resterende arealer løbende ville blive overdraget sammen med tilhørende byggeretter og projektplan, ligesom de kommende nye ejere også forpligtedes til at overholde lokalplanen og betingelserne for de kommunale godkendelser, som Spørger allerede havde modtaget, for så vidt angik de pågældende arealer.

Købere af arealerne ville benytte de kommende ejendomme til momspligtige formål, da nogle lokaler og lejligheder ville blive solgt, mens andre ville blive udlejet til erhverv mv. med moms. Det kunne dog ikke udelukkes, at en køber af ejendommen på et senere tidspunkt måtte erkende, at det ikke ville være muligt at sælge alle ejerlejligheder, og at køber derfor ville blive nødsaget til at udleje flere lejemaal til boligformål, hvilket som bekendt er momsfrit.

Siden SKATs afgivelse af det bindende svar i 2014, er der foretaget et salg til Byggefelt 7X ApS, Byggefelt 9X ApS og Byggefelt 10X ApS. Salget til disse selskaber skete med moms, fordi de køben- de selskaber forventer at udleje boligejendomme og således ikke fortsætter med samme formål som sælger. Efterfølgende har Spørger solgt de nævnte anpartsselskaber (Byggefelt 7X ApS, Byggefelt 9X ApS og Byggefelt 10X ApS) til tredjemand.

Der er tillige sket salg af enkelte dele af den kommende bygning 10X. Disse delsalg af m² i en bygning er ikke en momsfri virksomhedsoverdragelse og er derfor sket med moms.

Skattestyrelsen har fået fremsendt materiale vedrørende overdragelse af den resterende ejendom, matr. nr. I, byggefelt 1X, 2X, 3X, 4X, 5X, 6X og 8X samt parkeringsanlægget under de allerede solgte ejendomme på matr. nr. II, III og IV (byggefelt 7X, 9X og 10X):

- Letter of Intent (LOI)
- Due Diligence Request List
- Tingbogsattest
- Betinget grundkøbsaftale
- Vedtægter, Byggefelt 8X

Nedenfor fremgår uddrag af en del af dette materiale.

Letter of Intent (LOI) [Uddrag, Skattestyrelsens oversættelse]

Spørger og flere selskaber i Spørgers koncern, er anført som sælger til et investeringsselskab.

Af LOI, hensigtserklæringen, fremgår bl.a.:

Køber erhverver 8 SPV selskaber (Special Purpose Vehicle companies, ApS'er oprettet med henblik på gennemførelse af et enkelt projekt med begrænset økonomisk risiko for ejeren af det pågældende ApS).

Spørger (sælger) skal stifte 8 ApS'er, et for hvert byggefelt samt et for parkeringsanlægget under matr. nr. II, III og IV, der er opdelt i ejerlejligheder: Byggefelt 1X ApS, Byggefelt 2X ApS, Byggefelt 3X ApS, Byggefelt 4X ApS, Byggefelt 5X ApS, Byggefelt 6X ApS og Byggefelt 8X ApS samt 11X ApS.

Spørger overdrager til hvert enkelt ApS den hertil svarende grund (byggefelt), byggeretten, rettighederne til projektet, der inkluderer materiale fra arkitekter, ingeniører og andre rådgivere. Materiale, der er nødvendigt for at opnå byggetilladelse.

Spørger overdrager ejerskabet til de 3 ejerlejligheder, der omfatter hele undergrunden under matr. nr. II, III og IV til 11X ApS. Disse matr. nr. er identiske med de allerede solgte byggefelter 7X, 9X og 10X.

Køber erhverver herefter samtlige anparter i selskaberne. Køber vil fortsætte aktiviteterne med de samme forretningsmæssige formål som Spørgers hidtidige aktivitet.

Det er parternes formodning, at overdragelsen af byggefelterne fra Spørger til anpartsselskaberne kan gennemføres uden at udløse moms.

Prisen for anparterne vil svare til værdien af egenkapitalen af hvert ApS på datoen for closing.

Som udgangspunkt vil prisen udgøre:

- () kr. pr. m² for byggefelterne 1X, 2X, 3X, 4X, 5X, 6X og 8X
- () kr. for hver m² etageejendom, hvortil der er givet byggetilladelse på byggefelterne 5X, 6X og 8X
- () kr. pr. planlagt parkeringsplads for parkeringsanlægget under byggefelterne 7X, 9X og 10X

Den endelige pris vil blive justeret alt efter, hvorvidt der vil blive givet byggetilladelse til flere eller færre antal etagemeter. Endvidere er det forudsat, at der ikke eksistere nogen form for gæld i selskaberne.

Udgifterne til den nødvendige udstykning og matrikulering af byggefelterne 1X, 2X, 3X, 4X, 5X, 6X og 8X samt opdeling af ejerlejligheder vedrørende parkeringsanlægget 11X, inklusiv udgifter til landinspek-

tør og tinglysningsafgift, for overdragelsen af de enkelte byggefelter / parkeringsanlægget til de 8 ApS'er skal afholdes af køber ved closing.

Betinget grundkøbsaftale, Byggefelt 8X, Udkast [Uddrag]

Aftalen er mellem Spørger (sælger) et af Spørger 100 pct. ejet datterselskab, 'Byggefelt 8X ApS' (køber), der endnu ikke er stiftet. Aftalen vedrører overdragelsen af byggefelt 8X fra Spørger til det nystiftede ApS.

Spørger har erhvervet hovedgrunden, matr. nr. I, og Spørger er forpligtet til at betale en merkøbesum til den tidligere ejer for udnyttede byggeretter.

Spørger har udviklet og opnået den nye Lokalplan for et projekt på hovedgrunden. Som led i udviklingen udstykker Spørger en grund (Byggefelt 8X) fra hovedgrunden med tilhørende byggeretter.

Købesummen er aftalt til () kr. pr. etagemeter.

Overførslen af ejendommen [grund], byggefelt 8X, fra Spørger til datterselskabet skal gennemføres ved en skattepligtig tilførsel af aktiver (apportindskud), og købesummen erlægges ved Spørgers nytegning af nominelt XX kr. anparter i datterselskabet. Ejendommen og de hertil hørende aktiver og passiver indskydes i datterselskabet efter reglerne om skattepligtig tilførsel af aktiver.

Efter at datterselskabet har fået tinglyst adkomst til ejendommen, ønsker datterselskabet at udnytte de tilhørende byggeretter til at projektere og opføre et antal bolig- og erhvervsejerlejligheder samt dertil hørende indendørs- og udendørsfællesarealer og fælles bestanddele på terræn og i kælderen, herunder parkering, cykelparkering, depotrum, teknikrum mv. (Det fremgår af aftalen, at det er dette, der skal forstås som 'projektet')

I afsnittet, 'Ejendommen med tilhørende byggeretter', er bl.a. anført, at

Ejendommen overdrages, som den er og forefindes [...]

Parterne er enige om, at købesummen ikke skal tillægges moms, idet der er tale om en virksomhedsoverdragelse. Køberen erklærer at have til hensigt at fortsætte den påtænkte anvendelse af ejendommen, dvs. udvikling og opførelse af ejendommen med henblik på efterfølgende salg, hvorfor anvendelsen opfylder betingelserne for at være en virksomhedsoverdragelse.

[...] Parterne er enige om, at forpligtelsen til at betale en merkøbesum for byggeretterne til den tidligere ejer af ejendommen overdrages til datterselskabet. Det vil sige, at datterselskabet betaler merkøbesummen for den forholdsmæssige andel byggeretter, som datterselskabet forventes at udnytte i forbindelse med projektet.

I afsnittet, 'Projektet', er bl.a. anført, at

Køberen erhverver ejendommen med henblik på udvikling og opførelse af en bolig- og erhvervsejendom.

Spørger (sælger) har udviklet et projekt, der kan udføres på ejendommen. Køberen overtager alt det af sælgeren udarbejdet projektmateriale relateret til projektet og ejendommen, herunder eksempelvis men ikke begrænset til arkitektmateriale, ingeniørberegninger, materialebeskrivelser, visualiseringer, arbejdsbeskrivelser, tegninger, typeplaner, facadeskitser, principbeskrivelser, oversigtsplaner, principdiagrammer, konstruktionsdokumentation, statistiske beregninger, konstruktionsplaner, konstruktionsdetaljer, arealoversigter, mv., idet det er køberens intention at fortsætte sælgerens virksomhed med udvikling af projektet og salg af den udviklede ejendom.

[...]

Køberen er bekendt med og accepterer, at sælgeren ikke har foretaget nogen form for byggemodning på ejendommen. Ethvert anlæg på ejendommen udføres derfor af køberen og for køberens regning.

Køberen har ret til at videresælge den del af projektet, som vedrører ejendommens parkeringskælder til selskabet 11X ApS, eller til et af køber associeret selskab oprettet til formålet i alle tilfælde med en ret og pligt til at opføre parkeringskælder i henhold til lokalplanens krav.

[...]

I afsnittet 'Sælgerens Garantier', er bl.a. anført, at

Køberen overtager ejendommen med tilhørende byggeretter uden nogen form for ansvar for sælgeren som den er og forefindes, og sælgeren er således uden ansvar for mangler af nogen art, herunder forurening, bortset fra adkomstmangler. Parterne er enige om, at køberen ikke kan fremsætte krav overfor sælgeren om erstatning [...]

På baggrund af de nye yderligere faktuelle oplysninger, vil Skattestyrelsen vurdere spørgsmål 1 og 2 med udgangspunkt heri.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Ad Spørgsmål 1 og 2

Spørger er af den opfattelse, at overdragelse af grund og tilhørende byggeretter og projektplan skal anses for en momsfri virksomhedsoverdragelse efter momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt.

Spørgers repræsentant henviser til Spørgers opfattelse og begrundelse til spørgsmål 1 i det bindende svar fra 2014, der fremgik som følgende:

"Spørgers opfattelse af spørgsmål 1 [som anført i anmodningen fra 2014]

Efter momslovens § 8, stk. 1 omfatter momspligten salg af virksomhedens aktiver, når der er fuld eller delvis fradragsret ved indkøb, fremstilling mv. af aktivet. Dertil kommer, at momslovens § 13, stk. 1, nr. 9 bestemmer, at momsfritagelsen for salg af fast ejendom ikke omfatter:

"a) levering af en ny bygning eller en ny bygning med til hørende jord

b) levering af en byggegrund, uanset om den er byggemodnet, og særskilt

levering af en bebygget grund."

Således vil salg af en del af grunden samt tilhørende projektplan som udgangspunkt være momspligtigt.

Momslovens § 8, stk. 1, nr. 3. pkt. bestemmer imidlertid, at en hel eller delvis virksomhedsoverdragelse er fritaget for moms:

"Til levering mod vederlag kan dog ikke henregnes overdragelse af aktiver som led i en overdragelse af virksomheden eller en del af denne, når den nye indehaver er eller bliver registreret efter § 47, 49, 51 eller 51a."

Bestemmelsen baserer sig på artikel 19 i momssystemdirektivet:

”Medlemsstaterne kan anlægge den betragtning, at der ved hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse, mod eller uden vederlag eller i form af indskud i et selskab, ikke er sket nogen levering af varer, og at modtageren træder i overdragerens sted.”

Det følger heraf, at for at en transaktion kan behandles som en momsfri virksomhedsoverdragelse, da skal to betingelser være opfyldt:

- 1) En del af eller hele virksomheden skal overdrages.
- 2) Køberen skal enten selv forsætte driften eller udøve en driftsmæssig anvendelse af de overdragne aktiver, der kan sidestilles hermed.

Det følger af bl.a. EU-domstolens dom i sag C-497/01, Zita Modes Sarl, at begrebet "hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse, mod eller uden vederlag, eller i form af indskud i et selskab" skal fortolkes således, at det omfatter overdragelse af en forretning eller en selvstændig del af en virksomhed, som omfatter materielle aktiver og evt. immaterielle aktiver, som tilsammen udgør en virksomhed eller en del af en virksomhed, der kan fortsætte med at drive selvstændig økonomisk virksomhed.

Det fremgår videre af Den Juridiske Vejledning, afsnit D. A. 4.5.3, at der kun foreligger en "overdragelse af virksomheden eller en del af denne", når de aktiver, som basalt set er nødvendige for virksomhedens drift, indgår i overdragelsen. Der skal i almindelighed også være tale om, at sælgeren ophører med driften af den overdragne økonomiske enhed.

Salg af fast ejendom er gentagne gange blevet anerkendt som en hel eller delvis virksomhedsoverdragelse, jf. samme afsnit i DJV.

Endvidere har Skatterådet i SKM2012. 43. SR bekræftet, at overdragelse af en byggegrund med tilhørende aftaler om opførelse og udlejning af butiksarealer kunne anses for en virksomhedsoverdragelse, jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt. Skatterådet lagde i den forbindelse vægt på, at spørgeren havde erhvervet en byggegrund, udarbejdet planer for opførelsen af butikslokaler, indgået en aftale med en entreprenør om at gennemføre byggeriet samt indgået aftale om udlejning af butikslokalerne, når byggeriet var gennemført.

Det er med henvisning til ovennævnte praksis Spørgers opfattelse, at overdragelse af en del af grunden samt tilhørende byggeretter og projektplan skal anses for en momsfri virksomhedsoverdragelse i forhold til momsloven.

Spørger driver således i dag momspligtig virksomhed med projektering med henblik på momspligtigt salg af ejendomme og lejligheder. Virksomheden består i at udvikle området i samarbejde med kommune og interessenter, hvorefter arealet skal bebygges, og de opførte ejendomme skal sælges.

Når en grund med tilhørende projektplan overdrages, indtræder erhververen i de rettigheder og forpligtelser, som den samlede projektplan inkluderer. Erhververen forpligter sig således til at videreføre projektet for så vidt angår den del af grunden, som vedkommende har erhvervet. Det er ikke hensigten, at erhververen skal bevare ejerskabet til grunden og den kommende bygning. Derimod er det en indbygget forudsætning, at erhververen sælger de opførte butikker, ejerlejligheder mv. efterfølgende. Endvidere er erhververen i medfør af lokalplanen forpligtet til aktivt at medvirke til udviklingen af området.

Således inkluderer projektet forpligtelser i forhold til lokalplan [gammel], vedtaget af kommunen, hvorved erhververen bliver forpligtet til at anvende grunden i overensstemmelse med det vedtagne. Som det fremgår af materialet fra nabohøringen, [vedlagt som bilag til anmodningen fra 2014] er erhververen endvidere forpligtet til at opføre en bygning med de karakteristika, som er nævnt i materialet.

Overdragelsen omfatter dermed de materielle og immaterielle aktiver, som tilsammen udgør en virksomhed, jf. ovennævnte dom i Zita Modes Sarl, ligesom der sker en overdragelse af de aktiver, der basalt set er nødvendige for virksomhedens drift, jf. det nævnte afsnit i DJV.

Hvis erhververen derimod alene havde erhvervet en grund og ikke en virksomhed, ville erhververen have været nødsaget til at udarbejde sin egen projektplan for området og selv sikre sig de fornødne tilladelser mv. Endvidere ville vedkommende selv skulle entrere med arkitekter, ingeniører, bygherrerådgivere etc. Erhververen indtræder derimod i dette tilfælde i en eksisterende virksomhed med projektering og salg af ejendomme. Det bemærkes i den forbindelse, at erhververen er eller bliver momsregistreret, og at det kommende salg af ejerlejligheder vil være momspligtigt, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 9.

Når Spørger har overdraget grunden til erhververen, fritages henholdsvis udelukkes dette selskab fra de forpligtelser og rettigheder, som hviler på grunden og den del af projektplanen, som specifikt relaterer sig hertil. Spørger ophører således med at drive virksomhed for så vidt angår det frasolgte areal og den tilhørende projektplan.

Endelig bemærkes, at nærværende problemstilling adskiller sig fra SKM2013. 824. SR, hvor Skatterådet ikke fandt, at der var tale om en virksomhedsoverdragelse, idet det ikke på noget tidspunkt havde været købers hensigt at videreføre sælgers momspligtige udlejningsvirksomhed. I modsætning hertil har det primære formål med Spørgers erhvervelse af grunden og dermed den primære virksomhed i Spørger været projektering af det store byggeri med henblik på senere delsalg af projektet samt byggeretter. Udlejningsaktiviteten har til enhver tid alene været en biaktivitet for Spørger, mens man ventede på realiseringen af det planlagte projekt. Indtægterne herved har da også været af en ganske ubetydelig størrelse. ”

Spørgers repræsentant er af den opfattelse, at de faktiske omstændigheder, som er indtruffet efter 2014, viser, at de enkelte byggeprojekter mv. i dag er endnu mere udviklede, end de var i 2014, hvilket betyder, at transaktionen derfor forsat er en momsfri virksomhedsoverdragelse, jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt.

Spørgers bemærkninger hertil i indeværende anmodning:

Der henvises i det hele til Spørgers opfattelse og begrundelse i det bindende svar fra 2014. Det er Spørgers opfattelse, at de faktiske omstændigheder, som er indtruffet efter 2014, viser, at de enkelte byggeprojekter mv. i dag er endnu mere udviklede, end de var i 2014, hvilket betyder, at transaktionen derfor forsat er en momsfri virksomhedsoverdragelse, jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt.

”Spørgers opfattelse af spørgsmål 2 [som anført i anmodningen fra 2014]

Overordnet set er der også i dette tilfælde tale om en virksomhedsoverdragelse, jf. argumentationen under spørgsmål 1.

Betingelsen om, at erhververen af grunden og med tilhørende projekt skal være momsregistreret, er opfyldt, også når det på overdragelsestidspunktet er uvist, om en del af den kommende ejendom mod forventning vil blive udlejet til boligformål, hvorved erhververen vil drive såvel momsfrataget som momspligtig virksomhed. Der henvises i den forbindelse til SKM2013. 59. SR, hvor Skatterådet tiltrådte SKATs indstilling om, at der var tale om en virksomhedsoverdragelse i en situation, hvor erhververen af en ejendom indtrådte i såvel momspligtige som momsfri lejemål.

Det bemærkes, at der naturligvis som følge heraf kan påhvile erhververen en momsreguleringsforpligtelse, jf. momslovens §§ 43-44. ”

Spørgers bemærkninger hertil i indeværende anmodning:

Der henvises i det hele til Spørgers opfattelse og begrundelse i det bindende svar.

Ad spørgsmål 3

Spørger ønsker bekræftet, at der vil være tale om et momsfrit salg af kapitalandele.

Det følger af fast praksis, at hvis der sker overdragelse af samtlige anparter i et selskab, som udelukkende indeholder fast ejendom, kan salget ske momsfrit efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 11 e).

Skatterådet fandt i SKM2010. 749. SR, at der ikke forelå et salg af fast ejendom, når sælger solgte samtlige anparter i ejendomsselskabet. Det blev i afgørelsen tillagt vægt, at en eventuel køber ved sin besiddelse af anparterne ikke ville opnå en eksklusiv brugsret til ejendommene.

Det var i SKM2011. 133. SR Skatterådets opfattelse, at der kunne ske momsfrit salg af samtlige anparter i et ApS, som er stiftet med det formål at opføre og sælge en fast ejendom, og hvor overdragelsen af anparterne sker til et boligselskab.

Det fremgår af udkast til de købende selskabers vedtægter, at der ikke er nogen eksklusiv brugsret knyttet til besiddelsen af anparterne. Der vil heller ikke være aftaler, der ændrer på dette udgangspunkt. Dette kan Skattestyrelsen lægge til grund for besvarelsen.

Baggrunden for den valgte overdragelsesstruktur er alene kommerciel. Den mulige køber kunne alternativt selv stifte de omhandlende anpartsselskaber, som herefter ville kunne erhverve de enkelte byggevirk-somheder. I så fald ville der ikke ske overdragelse af anparter. Imidlertid vil en sådan fremgangsmåde ikke være kommercielt hensigtsmæssig. I så fald skulle der ske deponering af købesummer, hvor frigivel-sen ville være afhængig af en lang række betingelser. Et køb af anparter er langt mere operationelt, idet der opnås en effektiv closing, når alle betingelser er opfyldt, jf. nærmere LOI. Ejerskab og betaling kan dermed overføres samtidigt og enkelt.

Herudover kan nævnes, at når køber af anparterne ikke ønsker at erhverve kapitalandele i Spørger, skyldes det risikoen for ukendte eventualforpligtelser hos Spørger. Med den valgte struktur overtager køber af anparterne alene den fremtidige risiko for virksomheden i de købende selskaber.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, om salg af grund, byggeretter og byggeprojekt skal betragtes som en momsfri virk-somhedsoverdragelse, jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt., når en del af grunden, byggeretter og tilhørende byggeprojekt overdrages til et nyt selskab, som vil og er forpligtet til at fortsætte byggeprojektet med henblik på et senere salg af ejerlejligheder og butikker.

Ved besvarelsen er det lagt til grund, at Spørger handler i egenskab af afgiftspligtig person, ved salg/overdragelse af de i anmodningen omfattende ejendomme, jf. momslovens § 3, stk. 1. Det er ligeledes lagt til grund, at de i anmodningen omhandlende ejendomme anses som byggegrunde, jf. momsbekendtgørelsens § 56, stk. 1.

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. salg af fast ejendom, jf. § 13, stk. 1, nr. 9, dog undtaget levering af nye bygninger (med tilhørende jord) samt levering af byggegrunde.

Salg af byggegrunde er således en momspligtig aktivitet, jf. § 13, stk. 1, nr. 9, litra b.

Salg af en virksomheds aktiver anses også som levering mod vederlag, når der har været fuld eller delvis fradragsret ved aktivets anskaffelse mv., jf. momslovens § 8, stk. 1. Videre fremgår det i 3. pkt., at overdragelse af aktiver som led i en overdragelse af virksomheden eller af en del af denne, ikke anses som levering mod vederlag, når den nye indehaver er eller bliver registreret efter §§ 47, 49, 51 eller 51 a.

Ifølge DJV 2018-2, afsnit D. A. 4.5.3 'Salg af aktiver som led i en virksomhedsoverdragelse', kan en virksomheds aktiver overdrages som led i en hel eller delvis virksomhedsoverdragelse uden betaling af moms. Se momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt. En delvis virksomhedsoverdragelse kan alene foretages, når der er tale om en økonomisk enhed, der kan drives selvstændigt.

Hvis en virksomhed løbende har salg af varer, maskiner og andre driftsmidler, og salget sker som et naturligt led i driften af virksomheden, skal der beregnes moms efter de almindelige regler.

Det er en betingelse for momsfriheden, at den nye ejer er eller bliver momsregistreret efter momslovens §§ 47, 49, 51 eller 51a.

Der foreligger kun en "overdragelse af virksomheden eller en del af denne", når de aktiver, som basalt set er nødvendige for virksomhedens drift, indgår i overdragelsen.

For at en virksomhedsoverdragelse kan være undtaget for moms, er det en betingelse, at overdragelsen foretages med henblik på, at køber driver virksomheden videre som registreret virksomhed eller udøver en driftsmæssig anvendelse af de overdragne aktiver, der kan sidestilles hermed. Videre er det en betingelse, at sælger ophører med at drive den overdragne del af virksomheden.

I praksis skal der foretages en helhedsvurdering af de nærmere omstændigheder i forbindelse med virksomhedens salg af driftsmidler mv. Der sondres mellem handler, der har karakter af ordinære køb og salg af aktiver, og handler, der har karakter af en hel eller delvis virksomhedsoverdragelse.

Overdragelse af fast ejendom vil efter omstændighederne kunne anses for en hel eller delvis virksomheds-overdragelse i forhold til momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt. Se sag C-408/98, og DJV, afsnit D. A. 4.5.3.

Ifølge C-497/01, Zita Modes Sàrl, er det ikke et krav, at modtageren forud for en virksomhedsoverdragelse udøver samme type af erhvervsvirksomhed som overdrageren, ligesom det heller ikke er et krav, at modtageren har tilladelse til at udøve den virksomhed, som det overdragne gør det muligt at udøve.

EU-domstolen udtaler i flere sager, at formålet med bestemmelsen om virksomhedsoverdragelse, eller EU-rettens begreb 'overdragelse af en samlet formuemasse', er, at lette overdragelse af virksomheder eller dele af virksomheder ved at gøre overdragelserne enklere og ved at undgå at belaste modtagerens likviditet med en uforholdsmæssig afgiftsbyrde, som denne under alle omstændigheder senere ville have fået tilbage i kraft af fradrag for indgående moms. Se sag C-497/01, Zita Modes Sàrl, præmis 39 og sag C-444/10, Christel Schriever, præmis 23.

EU-domstolen har i flere sager udtalt sig om, hvad der skal til, for at der kan foreligge en virksomheds-overdragelse:

Af sag C-444/10 fremgår det, at de overdragne elementer tilsammen skal udgøre en helhed, der er tilstrækkelig til at muliggøre, at der fortsat kan drives en selvstændig økonomisk virksomhed.

Af sag C-497/01 fremgår det, at det omfatter overdragelse af en forretning, eller en del heraf, som omfatter materielle aktiver og eventuelt immaterielle aktiver, som tilsammen udgør en virksomhed, eller en del heraf, der kan fortsætte med at drive en selvstændig økonomisk virksomhed.

Generaladvokaten behandler begrebet 'overdragelse af en samlet formuemasse' i sin indstilling i sag C-497/01, punkt 33-43. Eksempelvis er det franske begreb »fonds de commerce«, der er nævnt i sagen, i juridiske ordbøger blevet defineret således:

”34. [...] at det omfatter såvel materielle ting (såsom anlæg, udstyr og varelagre) som immaterielle ting (såsom lejerens interesse i en lejekontrakt, handelsnavn eller handelstegn, patenter, varemærker og goodwill). Man kan tilføje forretningshemmeligheder, selskabsoplysninger, kundelister, fordelene ved eksisterende kontrakter osv.

35. Det, der binder sådanne elementer sammen, er den omstændighed, at de samlet gør det muligt at udøve en bestemt økonomisk virksomhed eller flere typer af virksomhed, mens hver enkelt isoleret set ville være utilstrækkelig med henblik herpå. Hver især er de byggestenene for en virksomhed, tilsammen udgør de en virksomhed.”

Skatterådet har ved flere lejligheder taget stilling til, hvorvidt overdragelse af en bygning eller et byggeprojekt, kan anses som en virksomhedsoverdragelse, jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt.

I flere af afgørelserne har et ejendomsselskab erhvervet en byggegrund, udarbejdet planer for byggeri enten til erhvervsmæssig anvendelse eller til beboelse, indgået aftale om opførelse af det pågældende byggeri samt indgået en aftale om udlejning af byggeriet, når en gang dette står færdigt.

I disse sager har Skatterådet afgjort, at den der erhverver byggegrunden og indtræder i det tilhørende aftalesæt, umiddelbart vil kunne videreføre projektet, og vil, når byggeriet er gennemført, have indtægter ved udlejning af bygningerne. På den baggrund har Skatterådet fundet, at der forelå en virksomheds-overdragelse efter momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt. Se SKM2013. 59. SR, SKM2012. 503. SR og SKM2012. 43. SR.

I SKM2017. 600. SR overførte et ejendomsudviklingsselskab sin del af et byggeprojekt til et 100 % ejet datterselskab. Projektet, som ejendomsudviklingsselskabet havde udviklet, bestod af opførelse af ejerlejligheder med henblik på enkeltvis salg. Der var indgået en aftale med et selskab, med hensyn til udførelse af entreprenørarbejdet. Der var også indgået en aftale med en ejendomsmægler med hensyn til salg af de momspligtige ejerlejligheder, som blev udbudt på mæglerens hjemmeside.

Skatterådet fandt, at overdragelsen af byggeprojektet med henblik på salg kunne ske ved en momsfri virksomhedsoverdragelse, når datterselskabet indtrådte i aftalesættet med entreprenøren og mægleren.

Videre har Skatterådet afgjort sager, hvor overdragelse af udlejningsejendomme (udlejet med eller uden moms), kunne anses som en momsfri virksomhedsoverdragelse, såfremt køberen af ejendommen viderefører den pågældende udlejningsvirksomhed i en eller anden form. Se SKM2017. 544. SR og SKM2013. 160. SR.

Skatterådet har også truffet afgørelser, hvor en transaktion ikke kunne anses som en virksomhedsoverdragelse.

I SKM2014. 496. SR blev der spurgt til et salg af gamle, udlejede bygninger med tilhørende jord, hvor køber skulle overtage lejemålene. Imidlertid fremgik det af låneaftalen med långiver, at der skulle finansieres et nybyggeri.

På denne baggrund kunne Skatterådet ikke anse transaktionen som en virksomhedsoverdragelse, idet finansieringen af handlen ville medføre nedrivning af de gamle bygninger og opførelse af nye lejligheder.

Landsskatteretten bekræftede i SKM2016. 634. LSR Skatterådet i, at overdragelse af et areal, der af det sælgende selskab blev anvendt i forbindelse med dets momspligtige aktiviteter, herunder momspligtig

udlejning af fast ejendom, ikke kunne anses som en momsfri virksomhedsoverdragelse, jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt.

Ifølge det betingede skøde, overgik lejekontrakten til køberen, men det fremgik også, at sælger aktivt skulle medvirke til at fremme vedtagelsen af en ny lokalplan, der muliggjorde opførelse af kontorer mv. på den overdragne ejendom, videre erklærede køber, at ejendommen skulle erhverves til anvendelse til opførelse af hotel, mv. og endelig var handlen fra begge parter side, betinget af, at der blev vedtaget en lokalplan, der muliggjorde bebyggelse.

På denne baggrund fandt hverken Skatterådet eller Landsskatteretten, at det var sandsynligt, at køber havde til hensigt selv at fortsætte udlejningsvirksomheden, eller en aktivitet, der kunne sidestilles hermed. Se SKM2016. 634. LSR og SKM2013. 824. SR.

Landsskatteretten afgjorde i SKM2017. 524. LSR, at en byggeret er knyttet til en fast ejendom, og derfor skal vurderes i sammenhæng hermed.

Skattestyrelsen tolker dette, som at en byggeret som udgangspunkt knytter sig til en konkret fast ejendom, og byggeretten kun er anvendelig, hvis den ledsages af en adkomst til den pågældende ejendom. Det er således ikke muligt at erhverve en byggeret løsrevet fra den faste ejendom, som byggeretten er knyttet til.

Spørger, er en del af en koncern, der bl.a. har aktiviteter inden for bolig- og erhvervsudlejning, opførelse og salg af parcelhuse.

Spørger ejer ejendommene, matr. nr. I (hovedmatrikel), II, III og IV.

Spørger har ejet ejendommene, der har et areal på flere hektar, siden 2007, og har været frivillig registreret for udlejning af fast ejendom efter momslovens § 51.

Arealet med tilhørende bygninger blev erhvervet i den hensigt at gennemføre et stort byggeprojekt. Bygningerne på arealet er revet ned, og de på arealet værende pavilloner vil blive flyttet i takt med, at byggeriet kommer til at optage pladsen på byggegrunden.

Den gamle Lokalplan, vedtaget i 2011, projekterede et større erhvervs- og boligbyggeri på arealet, bestående af opførelse af sammenhængende bygninger i varierende højde, og med et etageareal på xxx.xxx m².

Den nye Lokalplan, vedtaget i 2016, ophævede den gamle Lokalplan, og projekterede et erhvervs- og boligbyggeri på arealet, bestående af flere bygninger end det gamle projekt, og planlagt med opførelsen af et antal karréer samt 2 meget høje bygninger med et etageareal på xxy.xxx m².

Af den nye Lokalplan fremgår det at grundejeren, ejer af Spørger, havde anmodet kommunen om at udarbejde en ny Lokalplan på baggrund af en ny masterplan, idet Spørger ikke længere ønskede at gennemføre det i den gamle Lokalplan projekterede spektakulære byggeri.

Spørger har sammen med kommunen viderebearbejdet projektet i den gamle Lokalplan, og den nye Lokalplan afspejler dette udviklingsarbejde, og er meget mere specifik end sædvanligt og møntet på et konkret projekt. Bl.a. er der faste rammer for bygningernes arkitektur, herunder størrelse, form, facademateriale, udseende, begrønningskrav mv. samt en række detaljerede krav til fællesarealet for hele området.

Henset til projektets størrelse kommer opførelsen til at ske i etaper. Det var ikke hensigten at Spørger skulle stå for hele projektet, og det forventes, at Spørger over tid vil komme til at afhænde dele af grun-

den, tilhørende byggeretter og projektplan til andre parter. Der vil i den forbindelse ske den nødvendige udstykning i selvstændige matrikler eller en opdeling i ejerlejligheder.

I dag er arealet opdelt i et antal byggefelter, og de første 3 byggefelter er udstykket herfra og solgt med moms som byggegrunde til 'Byggefelt-selskaber', der efterfølgende er solgt til tredjemand. Videre er der solgt dele af en af de kommende bygninger. Spørger har ikke anset disse delsalg som en virksomhedsoverdragelse, og der blev opkrævet moms ved salgene.

Indtil 2014 havde projekteringsarbejdet omfattet involvering af bygherre, arkitekter, ingeniører, bygherreprådgiver og byggestyrer, og der var foretaget diverse arbejder på grunden såsom oprydning og nedrivning af bygninger, samt afholdt en løbende dialog med kommunen om projektarbejdet.

Det er oplyst, at parterne i projektet nu er ved at nærme sig en fase, hvor finansieringen skal på plads, og de første bygninger skal opføres.

Af det til Skattestyrelsen fremsendte materiale vedrørende overdragelsen af den resterende ejendom, de 7 byggefelter og parkeringsanlægget under de 3 allerede solgte byggefelter, er følgende oplyst:

Af Letter of Intent (LOI) fremgår, at køber erhverver 8 SPV selskaber (Special Purpose Vehicle companies, ApS'er oprettet med henblik på gennemførelse af et enkelt projekt med begrænset økonomisk risiko for ejeren af det pågældende ApS).

Spørger, skal som sælger, stifte 8 ApS'er, et for hvert byggefelt samt et for parkeringsanlægget. Herefter overdrager Spørger til hvert enkelt ApS den hertil svarende grund (byggefelt), byggeretten, rettighederne til projektet, der inkluderer materiale fra arkitekter, ingeniører og andre rådgivere. Materiale, der er nødvendigt for at opnå byggetilladelse.

Herefter erhverver køber samtlige anparter i ApS'erne, og køber vil fortsætte aktiviteterne med de samme forretningsmæssige formål som Spørgers hidtidige aktivitet.

Prisen for anparterne vil svare til værdien af egenkapitalen af hvert ApS på datoen for closing. En foreløbig pris på i alt () kr. + () kr. pr. parkeringsplads. Den endelige pris vil blive justeret alt efter, hvorvidt der vil blive givet byggetilladelse til flere eller færre antal etagemeter.

Af udkastet til den betingede grundkøbsaftale mellem Spørger (sælger) og et af Spørger 100 % ejet datterselskab (køber) fremgår bl.a., at overførslen af ejendommen (grundstykke), byggefelt 8X, fra Spørger til datterselskabet skal gennemføres ved en skattepligtig tilførsel af aktiver (apportindskud), og købesummen erlægges ved Spørgers nytægning af nominelt XX kr. anparter i datterselskabet. Ejendommen og de hertil hørende aktiver og passiver indskydes i datterselskabet efter reglerne om skattepligtig tilførsel af aktiver.

Efter overtagelse af ejendommen ønsker datterselskabet at udnytte de tilhørende byggeretter til at projektere og opføre et antal bolig- og erhvervslejligheder samt dertil hørende indendørs- og udendørs fællesarealer og fælles bestanddele på terræn og i kælderen, herunder parkering, cykelparkering, depotrum, teknikrum mv. Af aftalen fremgår det, at det er dette, der skal forstås som 'projektet'.

Spørger og datterselskabet er enige om, at der er tale om en momsfri virksomhedsoverdragelse, idet datterselskabet har til hensigt at fortsætte den påtænkte anvendelse af ejendommen, dvs. udvikling og opførelse af ejendommen med henblik på efterfølgende salg.

Ligeledes er Spørger og datterselskabet enige om, at datterselskabet overtager forpligtelsen til at betale en merkøbesum til den tidligere ejer af ejendommen, for den forholdsmæssige andel byggeretter, som datterselskabet forventes at udnytte i forbindelse med projektet.

Videre fremgår det, at Spørger har udviklet et projekt, der kan udføres på ejendommen, og datterselskabet overtager alt det af Spørger udarbejdet projektmateriale relateret til projektet og ejendommen. Eksempelvis arkitektmateriale, ingeniørberegninger, materialebeskrivelser, visualiseringer, arbejdsbeskrivelser, tegninger, typeplaner, facadeskitser, principbeskrivelser, oversigtsplaner, principdiagrammer, konstruktionsdokumentation, statistiske beregninger, konstruktionsplaner, konstruktionsdetaljer, arealoversigter, mv., idet det er køberens intention at fortsætte Spørgers virksomhed med udvikling af projektet og salg af den udviklede ejendom.

Endelig fremgår det af udkastet til den betingede grundkøbsaftale, at Spørger ikke har foretaget nogen form for byggemodning på ejendommen, og at ethvert anlæg på ejendommen derfor må udføres af datterselskabet og for datterselskabets regning. Datterselskabet overtager ejendommen med tilhørende byggeretter uden nogen form for ansvar for Spørger som den er og forefindes, bortset fra adkomstmangler.

Skattestyrelsen bemærker om begrebet virksomhedsoverdragelse, at det omfatter overdragelse af en virksomhed i drift – en 'going concern'.

Der skal foreligge en funktionalitet, de overdragne elementer skal tilsammen udgøre en helhed, der kan fortsætte med at drive en selvstændig økonomisk virksomhed, hvorved der især forstås udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter. Der kan således kun foreligge en virksomhedsoverdragelse, når de aktiver, som basalt set er nødvendige for virksomhedens drift indgår i overdragelsen. Se DJV 2018-2, afsnit D. A. 3.1.4.1.

Som Generaladvokaten nævner i sag C-497/01, kan de overdragne elementer eksempelvis omfatte anlæg, udstyr, varelagre, lejerens interesse i en lejekontrakt, handelsnavn, patenter, varemærker, goodwill, forretningshemmeligheder, selskabsoplysninger, kundelister, fordelene ved eksisterende kontrakter osv. De enkelte elementer kan ikke selv udgøre en virksomhed, men hvis de sættes sammen, kan dette muliggøre en bestemt økonomisk virksomhed.

Efter dansk praksis er det muligt at virksomhedsoverdrage en udlejningsejendom, der er udlejet på standard/tidsubegrænsede lejekontrakter, idet der i disse tilfælde har været tale om besiddelse af et materielt gode, der indbringer en varig indtægt i form af lejeindtægter. Hvis det overdragne selskab ikke har til hensigt at fortsætte udlejningen af ejendommen, men eksempelvis har til hensigt at rive den ned og bygge nyt, kan der ikke være tale om en virksomhedsoverdragelse.

En overdragelse med henblik på salg af momspligtige ejerlejligheder enkeltvis, anses også som en virksomhedsoverdragelse, i det tilfælde, hvor de overdragne elementer udgør en del af byggegrund, byggeprojekt samt såvel kontraktaftaler med en entreprenør, der skulle opføre ejerlejlighederne, som med en ejendomsmægler, der skulle sælge dem.

I indeværende sag er der tale om overdragelse af et byggefelt/en byggegrund, med tilhørende byggeretter, og byggeprojekt.

Som nævnt ovenfor, anser Skattestyrelsen en byggeret som en adkomst til en fast ejendom, i denne sag byggegrunden. Byggeretten vil derfor have samme momsmæssige status som den pågældende byggegrund. Se SKM2017. 524. LSR.

Indeværende sag vedrører derfor spørgsmålet, om salg af grund (inkl. byggeretter) og byggeprojekt skal betragtes som en virksomhedsoverdragelse, jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt.

Det er oplyst at projektet består af en ny Lokalplan, som Spørger har foranlediget udarbejdet på baggrund af en masterplan. Den nye lokalplan er mere detaljeret med hensyn til arkitektur og fællesarealet end den tidligere lokalplan.

Projekteringsarbejdet havde indtil 2014 omfattet involvering af bygherre, arkitekter, ingeniører, bygherreprådgiver og byggestyrer. På grunden er der foretaget oprydning og nedrivning af bygninger.

Det fremgår af den betingede grundkøbsaftale mellem Spørger og Byggefelt 8X ApS, at det, der skal forstås som 'projektet', er udnyttelse af de til grunden hørende byggeretter til at projektere og opføre et antal bolig- og erhvervslejligheder samt dertil hørende indendørs- og udendørsfællesarealer og fælles bestanddele på terræn og i kælderen mv.

Efter det oplyste, kan det sammenfattes, at grunden endnu ikke er byggemodnet, der foreligger ingen byggetilladelse, der er ikke indgået aftale med en entreprenør om opførelse eller lignende af den kommende ejendom, der er ikke indgået aftale med en ejendomsmægler om salg af de fremtidige ejerlejligheder, der er heller ikke indgået lejekontrakter vedrørende udlejning af de fremtidige lejligheder, videre er finansieringen endnu ikke på plads.

Efter en samlet vurdering af de oplyste faktuelle omstændigheder i forbindelse med Spørgers salg af grunden, finder Skattestyrelsen ikke, at betingelsen, om at der skal være tale om overdragelse af en økonomisk enhed, der kan drives selvstændigt, er opfyldt. Dermed er bestemmelserne om en (delvis) virksomhedsoverdragelse jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt. heller ikke opfyldt.

Det er Skattestyrelsens opfattelse at transaktionen i indeværende anmodning omhandler et momspligtigt salg af en byggegrund (inkl. byggeretter), samt visse aktiviteter udarbejdet i forbindelse med at udvikle grunden. Disse elementer kan tilsammen ikke vurderes som værende en selvstændig økonomisk virksomhed, idet der ikke overdrages en virksomhed i drift. Endvidere er der ingen kendskab til hvilken indtægt eller hvornår en eventuel indtægt vil kunne registreres.

Indstilling

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

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at der også vil være tale om en virksomhedsoverdragelse, selv om det på et senere tidspunkt måtte vise sig nødvendigt for erhververen af grunden, byggeretter og tilhørende byggeprojekt at udleje visse af lejlighederne til boligformål, hvorved erhververen vil komme til at drive såvel momspligtig som momsfri virksomhed.

Begrundelse

Se begrundelse under spørgsmål 1.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "nej".

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at Spørger efterfølgende kan sælge samtlige anparter i de selskaber der erhverver virksomheden, jf. spørgsmål 1, uden moms

Begrundelse

Afhændelse af aktier er som udgangspunkt momsfrataget, jf. momsloven § 13, stk. 1, nr. 11, litra e.

I henhold til momsloven § 13, stk. 1, nr. 11 litra e og bekendtgørelsen til momsloven § 54, stk. 5, henholdsvis § 56, stk. 4, anses overdragelse af aktier imidlertid som levering af en ny bygning med eventuel tilhørende jord eller en byggegrund, når besiddelsen heraf retligt eller faktisk sikrer rettigheder som ejer eller bruger over en ny bygning med tilhørende jord eller en byggegrund.

Det fremgår af SKM2018. 177. SR, SKM2017. 544. SR, SKM2015. 707. SR, SKM2015. 530. SR, SKM2013. 59. SR, SKM2011. 133. SR og SKM2010. 749. SR at de tilfælde af levering af andele og aktier, som anses for levering af en ny bygning mv. eller en byggegrund, omfatter overdragelse af andele og aktier, der giver besidderen af andelen/aktien en eksklusiv brugsret til en bestemt fast ejendom.

Dette gælder overdragelse af andele i andelsboligforeninger, såkaldte andelslejligheder, og andele (aktier) i aktieselskaber, såkaldte aktielejligheder, hvor der sker en faktisk fordeling af lejlighederne i en ejendom ved indflytning, og retten til ejendommen eller en del heraf (lejligheden) er knyttet til/følger med ved overdragelsen af anparten(-erne).

Det beror på en konkret vurdering i hvert enkelt tilfælde af de konkrete omstændigheder, hvornår overdragelsen af anparter og/eller aktier udgør levering af fast ejendom.

Som udgangspunkt anses salg af aktier og anparter i aktie- og anpartsselskaber, hvori indgår aktiver i form af fast ejendom, ikke for salg af fast ejendom. — Som oplyst i indeværende anmodning, fremgår det af de købende datterselskabers vedtægter, at der ikke er knyttet nogen eksklusiv brugsret til besiddelsen af anparterne. Ved besvarelsen forudsættes det, at køber af anparterne ikke vil opnå en sådan eksklusiv brugsret, at det vil medføre, at salget vil blive anset for at udgøre en levering af fast ejendom i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra e.

Efter et salg af de pågældende kapitalandele, vil den eksklusive brugsret således stadig tilkomme datterselskabet, fordi det stadig er dette selskab, der har rettighederne til som ejer at råde over ejendommen, og ikke den eventuelle tredjemand, der er i besiddelse af kapitalandelene.

Overdragelsen af samtlige anparter i Spørgers datterselskaber, vil derfor være omfattet af fritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra e.

Indstilling

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

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Momsloven (LBK nr. 760 af 21. juni 2016) § 3

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

Momslovens § 4, stk. 1

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 § 8, stk. 1

Levering mod vederlag omfatter salg af virksomhedens aktiver, når der er fuld eller delvis fradragsret ved indkøb, fremstilling m.v. af aktivet. Det samme gælder salg af aktiver ved virksomhedens afmeldelse fra registrering. Til levering mod vederlag kan dog ikke henregnes overdragelse af aktiver som led i en overdragelse af virksomheden eller af en del af denne, når den nye indehaver er eller bliver registreret efter §§ 47 49, 51 eller 51 a. Virksomheden skal inden 8 dage efter overdragelsen give told- og skatteforvaltningen meddelelse om den nye indehavers navn og adresse samt om salgsprisen for de overdragne aktiver.

Momslovens § 8, stk. 1, implementerer en række bestemmelser i momssystemdirektivet, herunder særligt artikel 18 (dele heraf), artikel 19 og artikel 29.

Momssystemdirektivet (Rådets direktiv 2006/112/EF) artikel 18⁷ Medlemsstaterne kan sidestille følgende transaktioner med levering af varer mod vederlag:

- a. en afgiftspligtig persons udtagning til brug for sin virksomhed af en vare, som er produceret, frembragt, udvundet, forarbejdet, indkøbt eller indført som led i virksomhedsudøvelsen, når erhvervelsen af en sådan vare hos en anden afgiftspligtig person ikke ville give ham ret til fuldt fradrag af momsen,
- b. en afgiftspligtig persons udtagning af en vare til en ikke-afgiftspligtig form for virksomhed, såfremt denne vare har givet ret til fuldt eller delvist fradrag af momsen på tidspunktet for erhvervelsen eller for udtagningen i henhold til litra a),
- c. bortset fra de i artikel 19 omhandlede tilfælde, det forhold, at en afgiftspligtig person eller personer, som indtræder i hans rettigheder, når han ophører med sin afgiftspligtige økonomiske virksomhed, ligger inde med varer, såfremt disse varer har givet ret til fuldt eller delvist fradrag af momsen ved erhvervelsen eller ved udtagningen i henhold til litra a).

Momssystemdirektivet artikel 19

Medlemsstaterne kan anlægge den betragtning, at der ved hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse, mod eller uden vederlag eller i form af indskud i et selskab, ikke er sket nogen levering af varer, og at modtageren træder i overdragerens sted.

Medlemsstaterne kan træffe de nødvendige foranstaltninger for at undgå konkurrenceforvridning, når modtageren ikke er en fuldt afgiftspligtig person. De kan også træffe de nødvendige foranstaltninger for at forebygge momssvig eller momsunddragelse ved anvendelsen af denne artikel.

Momssystemdirektivet artikel 29

Artikel 19 finder tilsvarende anvendelse på levering af ydelser.

Bekendtgørelsen til momsloven (BEK nr. 808 af 30. juni 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.

EU-domstolens dom, sag C-444/10, Christel Schriever

Ejendomsretten til en sports-detailforretnings varebeholdning og erhvervsinventar blev overdraget til køber. Samtidig blev forretningens lokaler på ubestemt tid, men opsigeligt med kort varsel af begge parter, udlejet til køberen. Under forudsætning af, at de overdragne varer (varebeholdning og erhvervsinventar) er tilstrækkelige til, at køberen på varig vis kan fortsætte med en selvstændig økonomisk virksomhed, udgør overdragelsen en hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse i den betydning, som begrebet anvendes i momssystemdirektivets artikel 19.

EU-domstolen udtaler i præmis 23, at ifølge praksis er formålet med sjette direktivs artikel 5, stk. 8 [MSD artikel 19], at

”[...] lette overdragelse af virksomheder eller dele af virksomheder ved at gøre overdragelserne enklere og ved at undgå at belaste modtagerens likviditet med en uforholdsmæssig afgiftsbyrde, som denne under alle omstændigheder senere ville have fået tilbage i kraft af fradrag for indgående moms [Zita Modes-dommen. Præmis 39]. ”

Og i præmis 25 udtaler EU-domstolen,

”For at det kan fastslås, at der foreligger en overdragelse af en forretning eller en selvstændig del af en virksomhed som omhandlet i sjette direktivs artikel 5, stk. 8 [MSD artikel 19], skal de overdragne elementer tilsammen udgøre en helhed, der er tilstrækkelig til at muliggøre, at der fortsat kan drives en selvstændig økonomisk virksomhed. ”

EU-domstolens dom, sag C-497/01, Zita Modes Sàrl

Begrebet ”hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse, mod eller uden vederlag, eller i form af indskud i et selskab” skal fortolkes således, at det omfatter overdragelse af en forretning eller en selvstændig del af en virksomhed, som omfatter materielle aktiver og eventuelt immaterielle aktiver, som tilsammen udgør en virksomhed eller en del af en virksomhed, der kan fortsætte med at drive en selvstændig økonomisk virksomhed.

Det er derfor kun overdragelser, hvor modtageren har til hensigt at drive forretningen eller en del heraf videre, der er omfattet af momssystemdirektivets artikel 19, 1. led. Overdragelser, hvor modtageren blot har til hensigt øjeblikkeligt at likvidere virksomheden eller sælge lagerbeholdningen er ikke omfattet.

EU-domstolen udtaler med hensyn til bestemmelsens formål i præmis 39:

”På baggrund af sjette momsdirektivs artikel 5, stk. 8's [MSD artikel 19's] kontekst og formål, som beskrevet i denne doms præmis 36-38, fremgår det, at denne bestemmelse har til formål at gøre det muligt for medlemsstaterne at lette overdragelse af virksomheder eller dele af virksomheder ved at gøre overdragelserne enklere og ved at undgå at belaste modtagerens likviditet med en uforholdsmæssig afgiftsbyrde, som denne under alle omstændigheder senere ville have fået tilbage i kraft af fradrag for indgående moms. ”

Sag C-497/01, Zita Modes Sàrl, Generaladvokatens indstilling af 26.09.2002

Generaladvokaten gennemgår i indstilling til afgørelse af sag C-497/01, sin fortolkning af flere EU-retlige begreber, bl.a. de bagvedliggende grunde for ’formålet’ med momsdirektivets artikel 19, og hvad der forstås ved ’hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse’.

Med hensyn til 'formålet' med moms fritaget overdragelse af hel eller delvis samlet formuemasse, anfører Generaladvokaten:

”[...]

29. Formålet er imidlertid kun begrundet, i det omfang erhververen under alle omstændigheder vil kunne fratrække den opkrævede afgift. Hvis den virksomhed, han overtager, helt eller delvis anvendes til fremstilling af momsfritagne ydelser, ville dette ikke (fuldt ud) være tilfældet. Hvis der endvidere ikke skulle erlægges afgift ved erhvervelsen, kunne erhververen yderligere opnå en uretmæssig konkurrencefordel i forhold til andre erhvervsdrivende, der leverer de samme afgiftsfritagne ydelser [...]

32. Således betragtet inden for rammerne af momsordningen som helhed er formålet ikke, således som de luxembourgske myndigheder lader til at tro, at hindre opkrævning af ikke-fradragsberettiget afgift, men snarere af konkurrencehensyn at forhindre, at visse erhvervsdrivende undgår sådan afgift under omstændigheder, hvor andre erhvervsdrivende skal betale afgift og overvælte den på deres kunder.”

Med hensyn til 'hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse', anfører Generaladvokaten

”34. [...] Eksempelvis er det franske begreb »fonds de commerce«, der er anvendt på fakturaen i hovedsagen, blevet defineret i juridiske ordbøger således, at det omfatter såvel materielle ting (såsom anlæg, udstyr og varelagre) som immaterielle ting (såsom lejerens interesse i en lejekontrakt, handelsnavn eller handelstegn, patenter, varemærker og goodwill). Man kan tilføje forretningshemmeligheder, selskabsplysninger, kundelister, fordelene ved eksisterende kontrakter osv.

35. Det, der binder sådanne elementer sammen, er den omstændighed, at de samlet gør det muligt at udøve en bestemt økonomisk virksomhed eller flere typer af virksomhed, mens hver enkelt isoleret set ville være utilstrækkelig med henblik herpå. Hver især er de byggestenene for en virksomhed, tilsammen udgør de en virksomhed.”

SKM2017. 600. SR–

Et ejendomsudviklingsselskab havde sammen med en boligorganisation udviklet et projekt til opførelse af et vist antal lejligheder.

Selskabet ønskede at overføre sin del af projektet til et 100 % ejet datterselskab som en momsfri virksomhedsoverdragelse.

Skatterådet fandt, at den momspligtige aktivitet, der påtænktes overdraget, med opførelse med henblik på salg af et vist antal ejerlejligheder, kunne anses som en momsfri virksomhedsoverdragelse, idet det blev lagt til grund, at

- Sælger (ejendomsudviklingsselskabet) havde forestået udviklingen af projektet
- Der var af kommunen vedtaget lokalplaner, ligesom kommunen havde godkendt projektet
- Det projekt, der påtænktes overdraget, bestod i opførelse af et vist antal ejerlejligheder med henblik på salg enkeltvist.
- Der forelå en aftale med Selskab 2 (underleverandør) med hensyn til udførelse af entreprenørarbejdet, aftalen blev overdraget som en del af projektet.
- Der var indgået en aftale med en ejendomsmægler, der skulle stå for at formidle salget af de enkelte ejerlejligheder, aftalen blev overdraget som en del af projektet.
- Det nye datterselskab bliver momsregistreret

SKM2017. 524. LSR–

Landsskatteretten anså ikke en byggeret som en tinglig ret, jf. momsbekendtgørelsens [nugældende] § 54, stk. 4 henholdsvis § 56, stk. 3, der giver indehaveren af den tinglige ret en brugsret til en ny bygning henholdsvis byggegrund, når rettigheden er givet på sådanne vilkår, at den kan sidestilles med en levering.

Landsskatteretten fandt, at en byggeret er knyttet til den faste ejendom, og derfor skal vurderes i sammenhæng hermed.

Skattestyrelsen tolker dette, som at en byggeret som udgangspunkt knytter sig til en konkret fast ejendom, og byggeretten er kun anvendelig, hvis den ledsages af enten en adkomst til den pågældende faste ejendom eller en varig brugsret, som har karakter af en adkomst til den pågældende faste ejendom. Det er således ikke muligt at erhverve en byggeret løsrevet fra den faste ejendom, som byggeretten er knyttet til.

SKM2017. 544. SR⁻

Et ejendomsselskab ønsker at sælge en række udlejningsejendomme, der udlejes med moms, uden moms eller begge dele.

Den kommende køber vil videreføre den nuværende benyttelse af ejendommene, og lader sig frivilligt momsregistrere herfor i samme omfang, som spørger er det på nuværende tidspunkt.

Skatterådet fandt at overdragelsen/overdragelserne kan anses som momsfri virksomhedsoverdragelse(r).

Samme gør sig gældende ved apportindskud af ejendommene/en enkelt udlejningsejendom i et eller flere nystiftede datterselskaber, her henvises til SKM2012. 503. SR.

Et efterfølgende salg af kapitalandelene vil ske i ejendomsselskabets egenskab af afgiftspligtig person, og vil være fritaget jf. § 13, stk. 1, nr. 11, litra e), er momsfrit.

SKM2016. 634. LSR & SKM2013. 824. SR, Spørgsmål 3, 4 og 5

Overdragelse af et areal, der af det sælgende selskab blev anvendt i forbindelse med dets momspligtige aktiviteter, der dels udgjorde havnedrift og dels udgjorde erhvervsmæssig udlejning af fast ejendom, i hvilken forbindelse selskabet var frivilligt registreret for udlejning af fast ejendom, kunne ikke anses som en momsfri virksomhedsoverdragelse, jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt.

Ifølge det betingede skøde, overgik lejekontrakten til køberen, men det fremgik også, at sælger aktivt skulle medvirke til at fremme vedtagelsen af en ny lokalplan, der muliggjorde opførelse af kontorer mv. på den overdragne ejendom, videre erklærede køber, at ejendommen skulle erhverves til anvendelse til opførelse af hotel, mv. og endelig var handlen fra begge parter side, betinget af, at der vedtages en lokalplan, der muliggør bebyggelse.

Skatterådet fandt i SKM2013. 824. SR ikke, at det var sandsynlig, at køber havde til hensigt selv at fortsætte driften af udlejningsvirksomheden, eller at udøve en driftsmæssig anvendelse af de overdragne aktiviteter, der kunne sidestilles hermed.

Landsskatteretten tiltrådte i SKM2016. 634. LSR Skatterådets svar, med begrundelsen, at allerede fordi køber ikke erhvervede de omhandlede arealer for at føre selskabets udlejningsvirksomhed videre, kunne transaktionen ikke anses som en virksomhedsoverdragelse.

SKM2014. 496. SR, Spørgsmål 1

Salg til køber/investor af gamle bygninger med tilhørende jord, der var lejet ud. Køber skulle overtage lejemålene, men såvel Sælger som Køber havde til hensigt at udvikle ejendommen på et senere tidspunkt, dette fremgik af finansieringsaftalerne.

Skatterådet fortolkede fakta således, at Køber grundlæggende erhvervede ejendommen med henblik på nedrivning af eksisterende bygninger og opførelse af nye bygninger (byggegrund), idet der i låneaftalen med Långiver var anført, at der skulle finansieres et nybyggeri.

SKM2013. 160. SR, Spørgsmål 2

Salg af en ejendom med 13 garager, der udlejes med moms kunne anses som en virksomhedsoverdragelse, jf. ML § 8, stk. 1, 3. pkt., såfremt en køber af ejendommen uændret vil fortsætte med udlejningen af garagerne.

SKM2013. 59. SR, Spørgsmål 2

Spørger har købt en udlejningsejendom indeholdende såvel momspligtige som momsfrie lejemål, der – medens en væsentlig til- og ombygning står på – fortsat anvendes som en sådan, også af en køber/investor efter et salg af ejendommen.

Det efterfølgende salg anses som en momsfrataget virksomhedsoverdragelse, jf. ML § 8, stk. 1, 3. pkt., idet ejendommen anses som en økonomisk enhed, der af en eventuel køber selvstændigt vil kunne videreføres som økonomisk virksomhed.

SKM2012. 503. SR–

Et P/S opfører en bygning med henblik på erhvervsmæssig udlejning. Bygningen er under opførelse, og der er indgået lejekontrakter (momspligt) på hele bygningen. Ejendommen med tilhørende lejekontrakter ønskes apportindskudt i et nyt P/S med tre deltagere.

Skatterådet bekræftede, at der foreligger en virksomhedsoverdragelse jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt., når en bygning under opførelse samt tilhørende udlejningsaftale apportindskydes i et selskab.

SKM2012. 43. SR, Spørgsmål 1

Et udviklingsselskab relateret til en detailhandelskæde, har til formål at forestå projektudvikling og etablering af nye butikker. De nybyggede ejendomme overdrages til køber/investor.

Udviklingsselskabet har erhvervet en byggegrund, udarbejdet planer for opførelsen af butikslokaler, indgået aftale med en entreprenør om at gennemføre byggeriet, samt indgået aftale om udlejning af butikslokalerne, når byggeriet er gennemført.

Den der erhverver byggegrunden og indtræder i det tilhørende aftalesæt, vil således umiddelbart kunne videreføre projektet, og vil, når byggeriet er gennemført, have indtægter ved udlejning af butikslokalerne.

Skatterådet afgjorde bl.a., at der er tale om en virksomhedsoverdragelse, jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt., når der overdrages en byggegrund med tilhørende aftaler om opførelse og udlejning af butiksarealer.

Den Juridiske Vejledning 2018-2, afsnit D. A. 3.1.4.1, 'Hvad er økonomisk virksomhed?'

Den Juridiske Vejledning 2018-2, afsnit D. A. 4.5.3, 'Salg af aktiver som led i en virksomhedsoverdragelse'

Spørgsmål 2

Lovgrundlag

Se Spørgsmål 1.

Spørgsmål 3

Lovgrundlag Momsloven (LBK nr. 760 af 21. juni 2016) § 13, stk. 1

Følgende varer og ydelser er fritaget for afgift:

[...]

11) *Følgende finansielle aktiviteter:*

[...]

e) *Transaktioner, herunder forhandlinger, med undtagelse af forvaring og forvaltning, i forbindelse med værdipapirer, bortset fra varerepræsentativer og dokumenter, der giver bestemte rettigheder, herunder brugsrettigheder, over fast ejendom, samt andele og aktier, når besiddelsen heraf retligt eller faktisk sikrer rettigheder som ejer eller bruger over en fast ejendom eller en del af en fast ejendom.*

[...]

Bekendtgørelsen til momsloven (BEK nr. 808 af 30. juni 2015) § 54, stk. 5

Overdragelse af andele og aktier, når besiddelsen heraf retligt eller faktisk sikrer rettigheder som ejer eller bruger over en ny bygning eller en ny bygning med tilhørende jord, anses for at være levering af en ny bygning med evt. tilhørende jord.

BEK til momsloven, § 56, stk. 4

Overdragelse af andele og aktier, når besiddelsen heraf retligt eller faktisk sikrer rettigheder som ejer eller bruger over en byggegrund, anses for at være levering af en byggegrund.

Praksis—SKM2018. 177. SR, Spørgsmål 2— Skatterådet bekræfter, at et selskabs salg af P/S andele i et P/S, der er nydannet ved en spaltning af et andet P/S, er momsfrit, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 9 og nr. 11, litra e).

SKM2017. 544. SR, Spørgsmål 5— Spørger påtænker at overdrage x antal ejendomme eller eventuelt alene nogle af disse ejendomme. Ejendommene er udbudt til salg samlet og uden udbudspris. — Skatterådet bekræfter, at Spørgers salg af flere Ejendomme til samme Køber vil udgøre en samlet momsfri virksomhedsoverdragelse. — Skatterådet bekræfter, at Spørgers salg af hver enkelt af Ejendommene til Køber hver for sig vil udgøre en (individue) momsfri virksomhedsoverdragelse. — Skatterådet bekræfter, at Spørgers levering af flere Ejendomme i form af apportindskud i et nystiftet datterselskab vil udgøre en samlet momsfri virksomhedsoverdragelse. — Skatterådet bekræfter, at Spørgers levering af hver enkelt af Ejendommene i form af apportindskud i et eller flere nystiftede datterselskaber hver for sig vil udgøre en (individue) momsfri virksomhedsoverdragelse. — Skatterådet bekræfter, at Spørger kan undlade at opkræve moms af efterfølgende salg til Køber af kapitalandelene i datterselskabet eller datterselskaberne som nævnt i spørgsmål 3, 4.a, og 4.b og 4.c. — SKM2015. 707. SR— Skatterådet bekræfter, at salget af en fredet ejendom, som skal indrettes til boliger, til et nystiftet selskab indenfor fællesregistreringen, ikke udløser moms. — Skatterådet bekræfter, at spørger ikke skal opkræve moms ved salget af aktierne i det nystiftede selskab til en erhvervsdrivende fond, som udover sine erhvervsmæssige aktiviteter også har et almennyttigt og velgørende formål. — SKM2015. 530. SR— Skatterådet kan ikke bekræfte, at spørger kan overdrage byggegrunde til datterselskaberne uden at pålægge overdragelsessummen moms, selv om

overdragelsen sker mellem selskaber omfattet af en momsmæssig fællesregistrering efter momslovens § 47, stk. 4. — Skatterådet bekræfter, at spørger kan overdrage 50 procent af kapitalandelene i et datterselskab momsfrit. — Skatterådet bekræfter, at spørgers datterselskab kan overdrage kapitalandelene i dets datterselskab momsfrit. — SKM2013. 59. SR — Skatterådet bekræfter, at salg af samtlige anparter i et selskab, som udelukkende indeholdt en i 2011/2012 væsentligt til- og ombygget ejendom, skal betragtes som et momsfrit salg af anparter. — Skatterådet udtalte i den forbindelse følgende: — ”I lighed med Skatterådets afgørelse i SKM2011. 133. SR, finder Skatteministeriet i denne sag, at en kommende køber ved besiddelsen af anparterne ikke vil opnå en sådan eksklusiv brugsret til ejendommen, at det vil medføre, at salget vil blive anset for at udgøre en levering af den af datterselskabet ejede ejendom. Efter et salg af de pågældende anparter, vil den eksklusive brugsret stadig tilkomme datterselskabet, fordi det stadig er dette, der har rettighederne som ejer af ejendommen, og ikke den eventuelle kommende køber, der vil være i besiddelse af anparterne. ” — SKM2011. 133. SR — Skatterådet bekræfter, at spørgers salg af samtlige aktier i et selskab som udelukkende indeholder en i 2011 opført ejendom, skal betragtes som momsfrit salg af aktier, og derfor ikke er omfattet af bestemmelserne om moms ved salg af fast ejendom. — I sagen stiftede spørger 4, 100 pct. ejede datterselskaber, og overdrog et grundstykke til hvert datterselskab, der herefter skulle stå for opførelse af hver deres bygning med 50 lejligheder. — SKM2010. 749. SR — Spørger ejede alle anparter i et ejendomsselskab, der igen var eneejer af flere ejendomme. — Skatterådet bekræfter, at der ikke skal opkræves moms ved salget af samtlige anparter i ejendomsselskabet. — Skatterådet fandt, efter en konkret vurdering, at der ikke foreligger salg af fast ejendom, når spørgeren sælger samtlige anparter i ejendomsselskabet. Det er tillagt vægt, at en eventuel køber ved besiddelsen af anparterne ikke vil opnå en eksklusiv brugsret til ejendommene.