

Udskriftsdato: 19. december 2025

AFG nr 10272 af 17/12/2019 (Gældende)

Moms - Kommunes salg af fast ejendom

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 19-0115023

Moms - Kommunes salg af fast ejendom

Spørger påtænker at sælge en del af en Ejendom, hvor der tidligere har været forsyningsvirksomhed. Herefter har Ejendommen været anvendt til blandt andet daginstitutioner og momsfrataget udlejning samt ligget ubenyttet hen.

Skatterådet bekræfter, at Spørgers påtænkte overdragelse af en del af Ejendommen kan ske moms-frit.

Skatterådsmøde 17. december 2019 - SKM2020. 11. SR

Offentliggjort i redigeret form.

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at Spørgers påtænkte overdragelse af en del af Ejendommen kan ske momsfrit? –Overdragelsen omfatter:–a. Byggefelter–b. Et nyopført parkeringshus–c. Fællesarealer

Svar

1. Ja

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger er en kommune, som ejer den omhandlede matrikel (herefter ”Ejendommen”).

Forespørgslen angår et antal byggefelter, som skal sælges til private bygherrer og almene boligorganisationer, et fællesareal, som skal overdrages til en kommende grundejerforening samt en nyopført bygning (et P-hus) der skal overdrages til et parkeringslav (samlet benævnt ”Arealerne”). Arealerne udgør i øjeblikket en del af Ejendommen.

Anvendelse af Ejendommen til forsyningsvirksomhed (historisk):

Ejendommen har tidligere udgjort en del af en større ejendom, hvorpå der før i tiden lå en forsyningsvirksomhed.

Kommunens nuværende anvendelse af Ejendommen:

En del af Ejendommen anvendes i dag af Kommunen til en daginstitution. Daginstitutionens arealer berøres ikke af frasalget, da disse forbliver Kommunens ejendom.

På den centrale del af Ejendommen har ligget en midlertidig daginstitution, som nu er lukket. Det areal, hvorpå den midlertidige daginstitution var placeret, vil blive anvendt delvist til byggefelt (skøjtehal og P-hus).

Ejendommens centrale del har desuden været anvendt til midlertidig kommunal skøjtehal, der vil være åben frem til det tidspunkt, hvor den nye skøjtehal forventes ibrugtaget. Arealet med den midlertidige skøjtehal berøres ikke af frasalget.

Både den midlertidige daginstitution og den midlertidige skøjtehal er eller vil således blive nedlagt i forbindelse med udviklingen af området.

Efter i mange år at have været anvendt til forsyningsvirksomhed i kommunalt regi har Arealerne, i det store hele henligget ubenyttet hen. Dog har dele af Arealerne været anvendt til kommunale formål, jf. ovenfor.

Ejendommens planmæssige forhold:

Arealerne er omfattet af en lokalplan, der er fremsendt som bilag til anmodningen. Nærværende forespørgsel angår et antal byggefelter, et nyopført P-hus samt fællesarealerne i tilknytning til byggefelterne.

På Arealerne skal der i henhold til lokalplanen opføres almene boliger i henhold til lov om almene boliger svarende til mindst 25 % af det samlede boligetageareal.

Udstykning og frasalg mm. :

Ejendommen er beliggende i byzone.

Fra Ejendommen skal der udstykkes et antal byggefelter, som skal frasælges. En del af Ejendommen skal anvendes til opførelse af en skøjtehal samt et parkeringshus. Skøjtehallen skal forblive kommunens ejendom, mens P-huset skal frasælges.

Byggefelterne skal udbydes med henblik på et salg til et eller flere almene boligselskaber, der skal opføre henholdsvis almene boliger og et plejehjem, samt en privat udvikler, der skal opføre boliger.

Den del af Arealerne, der ikke udgøres af byggefelterne, men som omgiver disse, vil blive anvendt til veje, stier og aktivitetspark. Disse arealer vil kommunen overdrage til den kommende grundejerforening (bestående af ejerne af byggefelterne). Grundejerforeningen skal selv foranledige omtalte veje, stier og aktivitetspark anlagt – kommunen anlægger dog adgangsvejen til området. Aktivitetsparken skal fungere som et offentligt tilgængeligt, grønt rekreationsareal. Arbejdet med udstykningen af Arealerne er igangsat.

Kommunen har udarbejdet udkast til forsyningsplan og dispositionsforslag til aktivitetsparken, ligesom kommunen har foranstaltet undersøgelser af forurenings- og jordbundsforhold. Herudover har kommunens rådgivere udarbejdet forslag skybrudshåndtering på Arealerne.

Kommunen har ikke ladet sig momsregistrere i anledning af salgsovervejelserne.

Kommunen vil, foruden projektering og anlæggelse af adgangsvejen til området, udføre en række øvrige opgaver på Ejendommen og i nærområdet, herunder signalreguleret kryds, stiforbindelser, bynatur, legeplads og rekreative faciliteter.

Spørger har på Skattestyrelsens foranledning oplyst følgende:

Byggemodning:

Belysning

For så vidt angår belysning vil kommunen som en del af de kommunale opgaver drifte belysningen på de områder, der fortsat vil være i kommunalt ejerskab. Den kommende grundejerforening vil selv stå for anlæg og drift af belysning i den kommende lokalpark og de enkelte byggefelter.

Forsyningsplan

For så vidt angår spildevand, fjernvarme og vandforsyning skal dette føres frem til de enkelte byggefelter i takt med, at området udbygges. De kommende grundejere skal selv sørge for at etablere stik. Kommu-

nen har som anført i anmodningen i samarbejde med sine rådgivere udarbejdet et forslag til forsyningsplan.

Kommunen deltager ikke og påser ikke, at byggemodningen i form af forsyning foretages udover til den kommunale skøjtehal og P-huset.

Overdragelse til grundejerforeningen:

En del af arealet på ejendommen vil, jf. anmodningen, blive overdraget til grundejerforeningen. Denne overdragelse vil ske til 0 kr. Grundejerforeningens medlemmer er ejerne af de respektive byggefelter, herunder kommunen.

Byggefelternes værdi er blevet vurderet af en anerkendt ekstern ejendomsmægler og det er denne værdi (markedsprisen), der danner baggrund for kommunens businesscase for projektet samt for, hvorvidt kommunen kan acceptere et bud på fra en kommende privat køber.

Almene boligorganisationer er underlagt rammebeløb, der bestemmer, hvad de samlet må betale for grund og byggeri. Dette rammebeløb indebærer, at de priser, der kan opnås ved salg til almene boligorganisationer ligger under markedsprisen for byggefelterne. Kommunen forventer således ikke at opnå et økonomisk overskud ved salg af byggefelterne til almene boligorganisationer.

Det forventes ikke, at kommunen samlet set opnår et økonomisk overskud ved salg af byggefelterne.

Overdragelse til parkeringslavet:

Parkeringshuset overdrages til 0 kr. til det kommende parkeringslav. Kommunen vil indledningsvis være eneste medlem af parkeringslavet. Når parkeringslavet optager nye medlemmer, vil disse indbetale værdien af deres del af byggepladserne til kommunen og samtidig overdrages brugsretten til det fastsatte antal pladser. Dette vil forventeligt ske samtidig med køb af byggefelterne.

En ekstern ejendomsmægler har vurderet, at markedsprisen pr. parkeringsplads svarer til opførelsesomkostningerne. Kommunen forventer derfor ikke at opnå et økonomisk overskud ved salg af parkeringspladserne i parkeringslavet.

Opførelsen af parkeringshuset er faciliteret af lokalplanskravet om tilvejebringelse af p-pladser til den kommunale skøjtehal. De resterende pladser er overskudskapacitet, der frasælges til brug for opfyldelse af byggepladser til den kommende beboelse i det nye bykvarter.

Spørger har på Skattestyrelsens foranledning præciseret følgende afsnit i beskrivelsen af de faktiske forhold, ”Udstykning og frasalgs mm. ”:

”Kommunen vil, foruden projektering og anlæggelse af adgangsvejen til området, udføre en række øvrige opgaver på Ejendommen og i nærområdet, herunder signalreguleret kryds, stiforbindelser, bynatur, legeplads og rekreative faciliteter. ”

Adgangsvej:

Det er planlagt, at Kommunen anlægger adgangsvej med vejklaser og kloakering frem til den nye skøjtehal med tilhørende forplads.

Det er planlagt, at køberne af byggefelterne skal anlægge asfalt på vejen fra skøjtehallen og op til den nordligste ende af adgangsvejen på ejendommen.

Ligeledes er det planlagt, at køberne af byggefeltene skal anlægge den resterende del af adgangsvejen med kloakering med vejkanter fra den nordligste del og vest på hen til den daginstitution, som forbliver på Ejendommen. Fordelingen forventes endeligt vedtaget ved kommunens budgetforhandlinger.

Signalreguleret kryds:

Kommunen skal etablere en ny signalregulering i nærheden af Ejendommen – et samlet anlægsprojekt, som adgangsvejen omtalt ovenfor udgør en mindre del af. Ligeledes skal en nærtliggende vej på et tidspunkt, grundet allerede eksisterende trængsel, udvides til dobbeltrettet trafik. Signalregulering og udvidelse af vejen er en myndighedsopgave, og er under alle omstændigheder uafhængig af Arealerne, der frasælges og Ejendommen i øvrigt, ligesom signalreguleringen og vejudvidelsen sker udenfor lokalplanområdet.

Stiforbindelse:

Kommunen ønsker at gøre hele området mere sammenhængende og vil i den forbindelse udvide den allerede eksisterende sti til en offentlig tilgængelig aktivitetssti. Grundet prioriteringer indenfor kommunens anlægsmåltal vil aktivitetsstien ikke blive anlagt i forbindelse med nærværende salg af Arealerne, men vil blive anlagt af kommunen på et senere tidspunkt. Stien berører ikke de Arealer, der frasælges.

Kommunen vil ikke etablere den del af stien, der løber inde i aktivitetsparken – denne etableres af den kommende grundejerforening. Lokale stier i området skal etableres af den kommende grundejerforening.

Bynatur, legeplads og rekreative faciliteter:

Kommunen opfører en ny legeplads på den del af Ejendommen, der forbliver kommunens ejendom, og som derfor er uafhængig af Arealerne, der frasælges.

De rekreative faciliteter skal give mulighed for ophold på aktivitetsstien og kan etableres f.eks. i form af bænke samt rekreative faciliteter for motion og leg i aktivitetsområder langs aktivitetsstien ved boldbanerne. Den eksisterende bynatur udvides lettere ved mindre begrønning langs aktivitetsstien. De rekreative faciliteter og tilhørende anlæg af bynatur vil grundet prioriteringer indenfor kommunens anlægsmåltal ikke blive anlagt i forbindelse med nærværende salg af Arealerne, disse vil blive anlagt af kommunen på et senere tidspunkt.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørgsmålets juridiske baggrund

Det følger af momslovens § 3, stk. 1, at afgiftspligtige personer er juridiske eller fysiske personer, der driver selvstændig, økonomisk virksomhed. Ved økonomisk virksomhed forstås alle former for virksomhed, uanset om der er tale om varig virksomhedsudøvelse eller mere lejlighedsvis økonomiske transaktioner. Der skal dog være tale om indtægter af en vis varig karakter.

Hvis personen ikke er afgiftspligtig efter stk. 1, kan personen, f.eks. kommunale institutioner, alligevel være momspligtig og omfattet af § 3, hvis de leverer varer og ydelser i konkurrence med erhvervsvirksomheder.

Det følger af den juridiske vejledning afsnit D. A. 3.1.4.3, at en persons forberedelse, opstart eller afvikling af en virksomhed også kan anses for økonomisk virksomhed og dermed kan blive en afgiftspligtig person. Gennemførelse af en undersøgelse af de tekniske og økonomiske aspekter ved den påtænkte virksomhed anses for en økonomisk virksomhed selv, hvis undersøgelsen har til formål at klarlægge, i hvilket omfang den påtænkte virksomhed er rentabel.

Det følger af C-110/94, Inzo, hvor Domstolen i præmis 25 fandt, at når afgiftsmyndighederne havde anset et selskab, som havde erklæret at ville påbegynde økonomisk virksomhed forbundet med afgiftspligtige transaktioner, for afgiftspligtigt, ville bestilling af en rentabilitetsundersøgelse være økonomisk virksomhed, og at myndighederne derfor ikke med tilbagevirkende kraft kunne nægte at anse selskabet for afgiftspligtigt, når det besluttes ikke at gå videre til den operationelle fase.

Det følger af momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra a-b, at overdragelse af fast ejendom er momsfri for momspligtige personer, medmindre der er tale om en ny bygning eller en byggegrund.

En byggegrund er et ubebygget areal, som er udlagt til formål, som muliggør opførelse af bygninger. Det er uden betydning for momspligten, om der er sket byggemodning, og/eller om senere vedtagne forskrifter for udnyttelse af arealerne sætter begrænsninger på udnyttelsen af arealerne. Salg af arealer er momsfritaget, hvis arealerne ikke er beregnede til opførelse af en bygning.

Subsumption

Kommunen er ikke en momspligtig person

Arealerne har efter at have været anvendt til forsyningsvirksomhed i overvejende grad henligget ubenyttede. Arealerne kan derfor ikke på grund af deres hidtidige anvendelse anses for at være et led i økonomisk aktivitet. Ejerskabet af Arealerne har udgjort en passiv formueplacering.

Danmark har ikke implementeret momssystemdirektivets artikel 12, som tillader momspålæggelse af visse lejlighedsvis transaktioner, særligt når der er tale om levering af byggegrunde. Kommunens salg af Arealerne kan således kun pålægges moms, hvis salget sker i forbindelse med, at Kommunen handler som en momspligtig person, jf. momslovens § 3.

Kommunen har ikke haft momspligtige aktiviteter på Arealerne. Kommunen har forestået udarbejdelse af notater om forsyning og jordforhold på grunden samt forslag til aktivitetspark og skybrudshåndtering. Dette er skridt, som er foretaget med henblik på at skabe et grundlag for, at byderne og kommunen selv kan vurdere en salgspris af grunden, således at kommunen kan leve op til de kommunalretlige krav om økonomisk forsvarlighed og krav om, at salg af fast ejendom skal ske til markedspris.

Disse handlinger udgør ikke økonomisk virksomhed i momslovens forstand. Handlingerne adskiller sig fra EU-Dommen Inzo, fordi Kommunen ikke har foretaget undersøgelserne med henblik på at et evt. at etablere en momspligtig aktivitet. Undersøgelserne er foretaget for at skabe et grundlag for et enkeltstående salg, som ikke udgør økonomisk aktivitet.

Dertil kommer, at i Inzo var der tale om, at selskabet havde benyttet sig af momsfradrag, og det faktum, at virksomheden ikke blev til noget på baggrund af undersøgelserne, betød ikke, at myndighederne kunne fjerne momsfradraget med tilbagevirkende kraft.

Kommunens salg af Arealerne vil udgøre en enkeltstående transaktion, og i henhold til C-77/01, EDM, kan erhvervelse og salg af goder ikke udgøre en udnyttelse af et gode med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter, idet det eneste afkast er ved salget (præmis 58). De transaktioner, der omfattes af momssystemdirektivets artikel 13, er transaktioner, der består i opnåelse af indtægter af en vis varig karakter fra aktiviteter, der går videre end blot erhvervelse og salg.

Kommunen er ikke og har ikke været momsregistreret i anledning af anvendelsen af Arealerne.

Da Kommunen ikke kan anses som en momspligtig person, kan Kommunen overdrage Arealerne momsfrit.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at Spørgers påtænkte overdragelse af en del af Ejendommen kan ske momsfrit.

Overdragelsen omfatter:

- Byggefelter
- Et nyopført parkeringshus
- Fællesarealer

Begrundelse

Arealerne er omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra a) og b), der statuerer moms på byggegrunde og nye bygninger. Overdragelserne vil således være momspligtige, såfremt kommunen i forbindelse med overdragelserne skal anses som en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab.

Er kommunen en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab?

Efter undtagelsesreglen i momsdirektivet artikel 13, stk. 1, skal offentligretlige organer betragtes som afgiftspligtige personer, såfremt deres fritagelse for afgiftspligten ville føre til konkurrenceforvridning af en vis betydning.

Det følger af momsloven § 3, stk. 2, nr. 3, at en kommune er en afgiftspligtig person, for så vidt den leverer varer og ydelser i konkurrence med erhvervsvirksomheder.

Selv om det ikke fremgår klart af momsloven § 3, stk. 2, nr. 3, er det Skattestyrelsens vurdering, at momssystemdirektivets artikel 13, sammenholdt med artikel 9, må forstås således, at det også for offentlige myndigheders vedkommende er en grundlæggende betingelse for afgiftspligt, at der foreligger økonomisk virksomhed.

En kommune kan erhverve fast ejendom uden at dette sker som led i økonomisk virksomhed. Hvis en kommune f.eks. erhverver en ejendom med henblik på egen anvendelse, vil denne ejendom ikke indgå i den økonomiske virksomhed. Der vil i så fald være tale om kommunens almindelige udøvelse af ejendomsretten, jf. de forenede sager C-180/10 og C-181/10, Slaby & Kuc.

I den konkrete sag har kommunen erhvervet Ejendommen til brug for forsyningsvirksomhed. Kommunen anses i denne forbindelse for en afgiftspligtig person, jf. momsloven § 3, stk. 2, nr. 2.

Kommunen anvender imidlertid ikke længere Ejendommen til forsyningsvirksomhed, idet denne virksomhed er ophørt. Ejendommen har som beskrevet ovenfor under afsnittet om faktiske forhold i en længere årrække været anvendt dels til kommunens drift af daginstitution og skøjtehal og dels til momsfritaget udlejning.

Ejendommen må i den forbindelse anses for udtaget til denne anvendelse, jf. momslovens § 8, stk. 2, samt SKM2001. 455. LSR og SKM2016. 473. SR.

Kommunen påtænker nu salg af byggefelter, overdragelse af fællesarealer til en grundejerforening samt overdragelse af et nyopført parkeringshus til et parkeringslav.

Skatterådet har i SKM2013. 659. SR, spørgsmål 6, a og d, udtalt, at en kommunes salg af arealer, som havde været anvendt til henholdsvis institution og idrætshaller, ikke indgår i kommunens økonomiske virksomhed, idet de var erhvervet til et offentligt formål. Der var således tale om almindelig udøvelse

af ejendomsretten, jf. de forenede sager C-180/10 og C-181/10, Slaby & Kuc, samt Skatteministeriets kommentar hertil i SKM2012. 297. SKAT.

I den konkrete sag har dele af Ejendommen ligeledes i en længere årrække været anvendt til offentlige formål. På den baggrund er det Skattestyrelsens opfattelse, at leveringerne som udgangspunkt skal anses som kommunens almindelige udøvelse af ejendomsretten, hvorefter leveringerne ikke omfattes af momspligt.

Vedrørende 1a, Byggefelter

Det er oplyst, at kommunen som forberedelse af salget har forestået udarbejdelse af notater om forsyning og jordforhold på grunden samt forslag til aktivitetspark og skybrudshåndtering.

Kommunen har anlagt adgangsvejen frem til skøjtehallen. Køberne af byggefelterne skal anlægge asfalt på resten af vejen fra skøjtehallen. Køberne skal anlægge den resterende del af adgangsvejen med kloakering med vejklaser.

Den kommende grundejerforening skal selv stå for anlæg og drift af belysning i den kommende lokalpark og de enkelte byggefelter.

De kommende grundejere skal selv sørge for etablere stik til spildevand, fjernvarme og vandforsyning.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at der ikke fra spørgers side er tale om mobilisering af midler, der svarer til dem, der anvendes af en producent, handlende eller tjenesteyder, jf. de forenede sager C-180/10 og C-181/10, Slaby & Kuc, samt Skatteministeriets kommentar hertil i SKM2012. 297. SKAT.

Skattestyrelsen har henset til, at spørger alene har udarbejdet notater om forsyning og jordforhold på grunden samt forslag til aktivitetspark og skybrudshåndtering og

at spørger har anlagt adgangsvejen frem til skøjtehallen, som skal forblive spørgers ejendom, men at spørger ikke har foretaget byggemodning af grundene.

Spørger sælger således ikke byggefelterne i egenskab af afgiftspligtig person. Salget er i momsretlig henseende at anse som en indehavers retlige råden over sin ejendom.

Salget er på den baggrund ikke momspligtigt.

Vedrørende 1b, Et nyopført parkeringshus

Spørger har ladet opføre et parkeringshus på grunden og har derved mobiliseret midler, der svarer til dem, der anvendes af en producent, handlende eller tjenesteyder, jf. de forenede sager C-180/10 og C-181/10 Slaby & Kuc.

Drift af parkeringshus er afgiftspligtig virksomhed, jf. SKM2006. 370. LSR.

Spørger overdrager parkeringshuset til et parkeringslav, hvis eneste medlem på overdragelsestidspunktet er spørger selv. Overdragelsen sker til 0 kr., hvilket selvsagt er mindre, end hvad det har kostet at opføre bygningen.

Som udgangspunkt er der tale om et interesserfællesskab mellem sælger og køber, jf. momslovens § 29, stk. 3. Imidlertid vil køber, parkeringslavet, have fuld fradragsret efter § 37, stk. 1, da drift af parkeringshuset er afgiftspligtig virksomhed. Der er således ikke adgang til at ændre afgiftsgrundlaget efter reglerne om handel mellem interesseforbundne parter, jf. momslovens § 29, stk. 1.

Da overdragelsen sker til 0 kr., udgør momsen heraf 0 kr.

Vedrørende 1c, Fællesarealer

Der henvises til det under 1a, anførte, hvorefter salget i momsretlig henseende er at anse som en indehavers retlige råden over sin ejendom.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1a, 1b og 1c besvares med ”ja”.

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Lovgrundlag

Momsdirektivet (direktiv 2006/112 EF) art. 9

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

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

Momsdirektivet (direktiv 2006/112 EF) art. 12

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

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.

Momsdirektivet (direktiv 2006/112 EF) art. 13

Stater, regioner, amter, kommuner og andre offentligretlige organer anses ikke som afgiftspligtige personer for så vidt angår virksomhed eller transaktioner, som de udøver eller foretager i deres egenskab af offentlig myndighed, også selv om de i forbindelse med denne virksomhed eller disse transaktioner modtager gebyrer, afgifter, bidrag eller vederlag.

Når de udøver sådanne former for virksomhed eller foretager sådanne transaktioner, skal de dog betragtes som afgiftspligtige personer for så vidt angår disse former for virksomhed eller disse transaktioner, såfremt deres fritagelse for afgiftspligten ville føre til konkurrenceforvridning af en vis betydning.

Under alle omstændigheder anses offentligretlige organer som afgiftspligtige personer for så vidt angår de i bilag I anførte former for virksomhed, medmindre den udøvede virksomhed er ubetydelig.

BILAG I

Liste over de former for virksomhed, der er omhandlet i artikel 13, stk. 1, tredje afsnit.

2) Vand-, gas-, elektricitets- og varmforsyning

Momssystemdirektivet (direktiv 2006/112 EF), artikel 14, stk. 2, litra a.

Overdragelse af ejendomsretten til en vare mod betaling af en erstatningsydelse efter pålæg fra det offentlige eller ifølge loven anses for levering af en vare.

Momsloven § 3, stk. 1 og 2

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

Stk. 2. Som afgiftspligtig person anses endvidere:

- 1) Enhver person, der lejlighedsvis leverer et nyt transportmiddel til et andet EU-land, jf. § 11, stk. 4.
- 2) Offentlige forsyningsvirksomheder.
- 3) Andre statslige, amtskommunale og kommunale institutioner, for så vidt de leverer varer og ydelser i konkurrence med erhvervsvirksomheder.

Momsloven § 4

Der betales afgift af varer og ydelser, der leveres mod vederlag her i landet. Ved levering af en vare forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode. Levering af en ydelse omfatter enhver anden levering. (---)

Momsloven § 8

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.

Stk. 2. Med levering mod vederlag sidestilles udtagning af aktiver, der ikke er omfattet af reglerne i §§ 43 og 44, såfremt der er opnået fuld eller delvis fradragsret ved indkøb, fremstilling m.v. heraf, når udtagningen sker til privat brug eller til andre formål, som ikke vedrører den afgiftspligtige virksomheds levering af varer og ydelser.

Momsloven § 13, stk. 1, nr. 2, 1. pkt., nr. 8, 1. pkt. og nr. 9

Følgende varer og ydelser er fritaget for afgift: (---)

- 2) Social forsorg og bistand, herunder sådan, som præsteres af børne- og ungdomsinstitutioner og institutioner inden for ældreområdet, samt levering af varer og ydelser med nær tilknytning hertil.

8) Udlejning og bortforpagtning af fast ejendom, herunder levering af gas, vand, elektricitet og varme som led i udlejningen eller bortforpagtningen.

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

a) levering af en ny bygning eller en ny bygning med tilhørende jord

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

Momsloven § 13, stk. 2

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

Momslovens § 29, stk. 1-3

Foretages en leverance af en vare eller ydelse, hvor modværdien er lavere end indkøbs- eller fremstillingsprisen og modtageren af leveringen eller ydelsen ikke har fuld fradragsret i henhold til § 37, stk. 1, skal afgiftsgrundlaget fastsættes på den i § 28, stk. 3, anførte måde, når der mellem leverandør og modtager er et interessefællesskab som omhandlet i stk. 3. I tilfælde, hvor der ikke er en sammenlignelig levering af varer og ydelser, jf. § 28, stk. 3, 2. pkt., fastsættes afgiftsgrundlaget dog uden tillæg af sædvanlig avance.

Stk. 2. Er der mellem leverandør og modtager et interessefællesskab som omhandlet i stk. 3, kan told- og skatteforvaltningen påbyde, at afgiftsgrundlaget fastsættes på tilsvarende måde som anført i stk. 1, såfremt

1) modværdien for en leverance af en vare eller ydelse er lavere end indkøbs- eller fremstillingsprisen, og leverandøren ikke har fuld fradragsret i henhold til § 37, stk. 1, og leverancen er omfattet af en fritagelse i henhold til § 13, stk. 1, eller

2) modværdien for en leverance af en vare eller ydelse er højere end normalværdien, og leverandøren ikke har fuld fradragsret i henhold til § 37, stk. 1.

Stk. 3. Der anses at være et interessefællesskab mellem en leverandør og en modtager i følgende tilfælde:

1) Leverandør og modtager er nært forbundet gennem familie eller andre nære personlige bindinger.

2) Leverandør og modtager er nært forbundet gennem retlige, ledelsesmæssige eller medlemsmæssige bindinger.

3) Leverandør eller modtager har økonomisk interesse i den anden parts virksomhed eller ejendom.

Praksis

C-180/10 og C-181/10, Slaby & Kuc

EU-domstolen har i dommen fastslået, at det er en betingelse, for at anse sælgeren for at drive økonomisk virksomhed, at sælgeren - uanset antallet og omfanget af salg - med henblik på salget, aktivt påbegynder at tage skridt mod en økonomisk udnyttelse af den faste ejendom gennem mobilisering af midler, der svarer til dem, der anvendes af en producent, handlende eller tjenesteyder. Det kan bl.a. bestå i gennemførelse af bygge- og anlægsarbejder på arealet(-erne) og gennemførelse af kendte markedsføringsmidler, jf. dommens præmis 40.

Domstolen udtalte:

”Levering af et grundstykke beregnet til bebyggelse skal anses for merværdiafgiftspligtig i medfør af en medlemsstats nationale lovgivning, såfremt denne stat har gjort brug af den mulighed, der er fastsat i artikel 12, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, som ændret ved Rådets direktiv 2006/138/EF af 19. december 2006 - uanset transaktionens permanente karakter eller spørgsmålet om, hvorvidt personen, der har foretaget leveringen, driver virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder - forudsat at transaktionen ikke udgør en indehavers almindelige udøvelse af sin ejendomsret.

En fysisk person, der har udøvet landbrugsvirksomhed på et bestemt areal, som senere - som følge af en ændring af lokalplanen, der ikke er udtryk for personens vilje - er blevet omdannet til grundstykker beregnet til bebyggelse, skal, når vedkommende påbegynder salg af jordarealet, ikke anses for merværdiafgiftspligtig i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 9, stk. 1, og artikel 12, stk. 1, i direktiv 2006/112, som ændret ved direktiv 2006/138, såfremt salget indgår som led i forvaltningen af personens personlige formue.

Såfremt personen derimod med henblik på gennemførelse af salget aktivt påbegynder at tage skridt mod en økonomisk udnyttelse af grunde gennem mobilisering af midler, der svarer til dem, der anvendes af en producent, handlende eller tjenesteyder - som omhandlet i artikel 9, stk. 1, andet afsnit, i direktiv 2006/112, som ændret ved direktiv 2006/138 - skal personen betragtes som udøvende »økonomisk virksomhed« i den nævnte artikels forstand, og skal følgelig anses for en merværdiafgiftspligtig person.”

SKM2006. 370. LSR

Landsskatteretten fandt, at en kommune ikke er en afgiftspligtig person i relation til opkrævning af adfældsregulerende parkeringsafgift med hjemmel i vejlovens § 107, stk. 2, da der ikke foreligger en retlig mulig konkurrencesituation i forhold til erhvervsvirksomheder. De på offentlige veje i medfør af vejlovens § 107, stk. 2, etablerede parkeringspladser udgør således ikke noget konkurrencerelevant marked for private udbydere, hvorfor fritagelse af afgiftspligt ikke fører til konkurrencefordrejning af en vis betydning.

SKM2001. 455. LSR

Salg af busser anvendt til momspligtige aktiviteter er momspligtig. En af de solgte busser var af selskabet udtaget til udelukkende at varetage ikke momspligtige aktiviteter. Salg af denne bus var ikke momspligtig, men der indtrådte momspligt på udtagnings tidspunktet. Afgiftsgrundlaget kunne på dette tidspunkt ansættes til 0.

SKM2016. 473. SR

Spørger har indgået betinget aftale om salg af et areal på ca. xx. 000 m². Arealet har oprindeligt været anvendt til spørgers gartnerivirksomhed. Herefter har arealet været bortforpagtet momspligtigt, idet det var omfattet af en frivillig registrering. I november 2015 afmeldte spørger den frivillige registrering, hvorefter bortforpagtningen har været momsfrataget.

Skatterådet kan ikke bekræfte, at salg af ejendommen er momsfrit, fordi salget ikke udgør en erhvervsmæssig levering, og der heller ikke er tale om økonomisk virksomhed, jf. momslovens § 1 og § 3, stk. 1.

Skatterådet bekræfter med henvisning til indstilling og begrundelse, at ejendommen kan sælges momsfrit, da ejendommen er endeligt udtaget til momsfrit formål, jf. momslovens § 8, stk. 2, §§ 43-44 og § 13, stk. 2.

Spørgsmål om hvorvidt salget er momsfrit, fordi ejendommen er bebygget, bortfalder.

SKM2013. 659. SR

Skatterådet besvarer en række spørgsmål om moms på en kommunes salg af fast ejendom, blandt andet følgende:

Skatterådet bekræfter, at afståelse af lille hjørne af grund ved en ekspropriation ikke er momspligtig, da afståelsen er led i kommunens almindelige udøvelse af ejendomsretten.

Skatterådet bekræfter, at afståelse af grund med beboelsesejendomme ved en ekspropriation ikke er momspligtig, da ejendommen udelukkende havde været anvendt til momsfritaget virksomhed.

Skatterådet bekræfter, at afståelse af idrætsanlæg ved en ekspropriation ikke er momspligtig, da afståelsen er led i kommunens almindelige udøvelse af ejendomsretten.

SKM2013. 609. SR

Skatterådet bekræfter, at en kommune ikke kan få fradrag for moms på udgifter til etablering af veje og grønne områder, når ejerskabet heraf forbliver hos kommunen, og vedligeholdelsesudgifterne dels kan blive afholdt af kommunen, og dels kan blive overdraget til grundejerforeningen.

Idet der ikke sker nogen overdragelse af veje og grønne områder, foreligger der heller ikke levering mod vederlag.

Skatterådet bekræfter endvidere, at kommunen ikke kan få fradrag for moms på vedligeholdelsesudgifter på veje og grønne områder, når ejerskabet heraf forbliver hos kommunen, samt - i de tilfælde hvor vedligeholdelsen overdrages til grundejerforeningen - i perioden indtil vedligeholdelsen overdrages.

Dette begrundes med, at en kommunes vedligeholdelse af kommunale veje og grønne områder, der er åben for almindelig færdsel, anses for en aktivitet der varetages af kommunen i egenskab af offentlig myndighed.

SKM2012. 297. SKAT Skatteministeriets kommentar til EU-domstolens dom i de forenede sager C-180/10 og 181/10, Slaby & Kuc.

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

Det er Skatteministeriets opfattelse, at EU-domstolens dom ændrer praksis for førstegangsalg af fast ejendom og byggegrunde.

Det gælder:

- salg af grundarealer, der frastykkes det grundareal, som hører til den pågældendes private bolig eller sommerhus til privat benyttelse
- udstykning af andre grundarealer, når udstykningen vedrører udstykning og salg af flere byggegrunde

Endvidere gælder det afgiftspligtige personers førstegangssalg af fast ejendom og salg af grundarealer, når salget sker som led i den pågældendes almindelige udøvelse af sin ejendomsret.

Da bemyndigelsen i momssystemdirektivets artikel 12, stk. 1, ikke er udnyttet i momsloven, er det en betingelse for, at et førstegangssalg af en fast ejendom med en ny bygning eller et salg af en byggegrund kan være momspligtigt efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra a og b, at sælgeren er en afgiftspligtig person,

der driver selvstændig økonomisk virksomhed. Derudover er det en forudsætning, at den afgiftspligtige person ikke blot udfører transaktionen som led i den pågældendes udøvelse af sin ejendomsret.

En privatpersons udstykning og salg af byggegrunde - uanset antallet og omfanget heraf - udgør ikke økonomisk virksomhed, medmindre den pågældende aktivt tager skridt mod en økonomisk udnyttelse af den faste ejendom gennem mobilisering af midler, der svarer til dem, der anvendes af en producent, handlende eller tjenesteyder.

Uddrag af afsnit 3.2 Private og momspligtige personer, der handler i egenskab af privatperson, skal ikke betale moms:

En indehavers almindelige udøvelse af sin ejendomsret kan ikke i sig selv betragtes som en økonomisk virksomhed, jf. dom af 20.6.1996, sag C-155/94, Wellcome Trust, Sml. I, s. 3013, præmis 32.

Det følger af dommen i de forenede sager C-180/10 og 181/10, Slaby & Kuc, at det er en betingelse, for at anse sælgeren for at drive økonomisk virksomhed, at sælgeren - uanset antallet og omfanget af salg - med henblik på salget, aktivt påbegynder at tage skridt mod en økonomisk udnyttelse af den faste ejendom gennem mobilisering af midler, der svarer til dem, der anvendes af en producent, handlende eller tjenesteyder. Det kan bl.a. bestå i gennemførelse af bygge- og anlægsarbejder på arealet(-erne) og gennemførelse af kendte markedsføringsmidler, jf. dommens præmis 40.

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

Antallet og omfanget af salg er ikke afgørende, jf. tidligere. Det er dog en forudsætning, at den økonomiske udnyttelse af den faste ejendom sker over en tilstrækkelig periode, der kan begrunde, at kriteriet om, at der opnås "indtægter af en vis varighed", kan anses for opfyldt.

Det er på denne baggrund Skatteministeriets opfattelse, at en privatpersons udstykning, byggemodning og salg af en enkelt byggegrund ikke vil være momspligtig, uanset at der er sket byggemodning af grunden. Udstykning, byggemodning og salg af flere byggegrunde, vil derimod være omfattet af momspligten.

Det bemærkes, at selv om alle de elementer, der sædvanligvis gennemføres som led i byggemodning, ikke gennemføres af sælgeren, er selv en "delvis byggemodning" efter Skatteministeriets opfattelse et aktivt skridt, som ikke blot er et led i en privatpersons sædvanlige udøvelse af sin ejendomsret.

Derudover bemærkes det, at annoncering i sig selv er ikke et aktivt skridt, der er udtryk for mobilisering af midler, der anvendes af handlende med byggegrunde, men skal som sådan som udgangspunkt omfatte både markedsføring og andre aktive skridt som nævnt tidligere med henblik på den økonomiske udnyttelse af den faste ejendom.

Den juridiske vejledning 2019-2, Afsnit D. A. 3.2.4, Andre offentlige institutioner

Den juridiske vejledning 2019-2, Afsnit D. A. 3.1.4.2.1, Udnyttelse af materielle eller immaterielle goder

Den juridiske vejledning 2019-2, Afsnit D. A. 5.8.12 Parkeringsplads: Udlejning er momspligtig

Den juridiske vejledning 2019-2, Afsnit D. A. 8.1.3 Momsgrundlaget ved handel mellem interesseforbundne parter ML § 29