

Udskriftsdato: 14. december 2025

SKR nr 10149 af 21/12/2021 (Gældende)

Praksisændring - momspligt - ekspropriation - styresignal

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 20-1441648

Praksisændring - momspligt - ekspropriation - styresignal

SKM2021. 700. SKTST

1. Baggrund for ændring af praksis

Landsskatteretten har i SKM2021. 84. LSR af den 8. september 2020 underkendt Skattestyrelsens bindende svar vedrørende spørgsmålet, om spørger skal opkræve moms ved overdragelse af en fast ejendom ved ekspropriation.

Landsskatteretten fandt med henvisning til EU-Domstolens afgørelse i sag C-665/16, Gmina Wroclaw, at Skattestyrelsens besvarelse skal ændres allerede, fordi ekspropriation mod erstatning, efter Landsskatterettens opfattelse, ikke udgør en afgiftspligtig transaktion i momslovens forstand, jf. momslovens § 4, stk. 1, 1. og 2. pkt.

2. Det retlige grundlag

Af momslovens § 4, stk. 1, 1. og 2. pkt. fremgår:

"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. (...)"

Bestemmelsen i momslovens § 4, stk. 1, 1. pkt., implementerer momssystemdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a (tidligere 6. momsdirektiv artikel 2, nr. 1), hvoraf fremgår:

"Følgende transaktioner er momspligtige:

a) Levering af varer, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab.

Begrebet "levering af varer" er nærmere afgrænset i momssystemdirektivets Afsnit IV, Afgiftspligtige transaktioner, Kapitel 1, Levering af varer.

Begrebet "levering af varer" defineres i momssystemdirektivet artikel 14 (tidligere 6. momsdirektiv artikel 5), som følgende:

"Ved levering af varer forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.

Stk. 2. Ud over den i stk. 1 omhandlede transaktion anses følgende transaktioner for at være levering af varer:

a) overdragelse af ejendomsretten til en vare mod betaling af en erstatningsydelse i henhold til pålæg fra det offentlige eller på dettes vegne eller ifølge loven

b) faktisk overdragelse af en vare i henhold til en kontrakt, som vedrører udlejning af en vare for et bestemt tidsrum eller salg af en vare på afbetaling, med den klausul, at ejendomsretten under normale forhold erhverves senest ved betaling af det sidste afdrag

c) overdragelse af en vare i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg.

..."

3. Gældende praksis

Følgende fremgår af Den juridiske vejledning, 2020-2, afsnit D. A. 4.2.4 Ekspropriation:

"Overdragelse af ejendomsretten til en vare mod betaling af en erstatningsydelse i henhold til pålæg fra det offentlige eller på dettes vegne eller ifølge lov anses for levering af en vare mod vederlag. Se ML § 4, stk. 3, nr. 3, som indsat i momsloven ved lov nr. 1295 af 5. december 2019, § 4, og momssystemdirektivets artikel 14, stk. 2, litra a.

Før lovændringen i lov nr. 1295 af 5. december 2019 var artikel 14, stk. 2, litra a, ikke udtrykkeligt indarbejdet i momslovens § 4, men var gennemført i dansk praksis. F.eks. fremgår det af SKM2011. 281. SR, at momslovens regler om levering mod vederlag skal fortolkes i overensstemmelse med direktivet. Det vil sige, at ekspropriation af en fast ejendom mod betaling af en erstatning blev anset for at være en levering af ejendommen fra ejeren af ejendommen til anlægsmyndigheden, der er omfattet af momslovens anvendelsesområde som defineret i ML § 4, stk. 1. Se forarbejderne til lov nr. 1295 af 5. december 2019, § 4. Det samme fremgik - også før lovændringen - af afsnit D. A. 4.1.4."

4. SKM2021. 84. LSR mv.

Sagen omhandlede, hvorvidt en tilkendt ekspropriationserstatning for afståelse af ejendommen beliggende XX, til vejudvidelse i forbindelse med etablering af YY, skulle pålægges moms.

Landsskatteretten fandt, at den foretagne ekspropriation mod erstatning ikke udgjorde en afgiftspligtig transaktion i momslovens forstand, jf. momslovens § 4, stk. 1, 1. og 2. pkt.

Landsskatteretten henså herved til, at EU-Domstolen i C-665/16, Gmina Wroclaw har fastslået, at momssystemdirektivets artikel 14, stk. 2, litra a), på baggrund af dens ordlyd er en lex-specialis-bestemmelse, hvis anvendelsesbetingelser har en selvstændig karakter i forhold til anvendelsesbetingelserne efter artikel 14, stk. 1, og at momsloven ikke har en bestemmelse, der udtrykkeligt gennemfører momssystemdirektivets artikel 14, stk. 2, litra a).

Landsskatten bemærkede, at en administrativ praksis ikke kan erstatte en korrekt implementering af momssystemdirektivets artikel 14, stk. 2, litra a), når denne praksis ikke har dækning i lovens ordlyd.

Retten bemærkede endeligt, at momslovens § 4, stk. 3, nr. 3, ikke var trådt i kraft på tidspunktet for det bindende svar, og at det anførte i bemærkningerne til lov nr. 1295 af 5. december 2019 ikke kunne føre til et andet resultat.

Udover afgørelsen i SKM2021. 84. LSR har Landsskatteretten den 8. september 2020 ligeledes truffet afgørelse i to andre sager om bindende svar, afgivet af SKAT henholdsvis den 2. november 2016, sagsnr. 17-0006622, og den 17. september 2017, sagsnr. 17-0992005.

Skatteministeriet har ikke indbragt afgørelserne for domstolene.

5. Ny praksis

På baggrund af SKM2021. 84. LSR er det Skattestyrelsens opfattelse, at hidtidig praksis er underkendt. Det betyder, at ekspropriation - typisk af fast ejendom - mod betaling af en erstatning ikke kan anses for at udgøre en levering mod vederlag af ejendommen til anlægsmyndigheden.

Der skal således ikke betales moms af ekspropriationserstatning, jf. dog nedenfor.

Ved lov nr. 1295 af 5. december 2019 blev momssystemdirektivets artikel 14, stk. 2, litra a, indsat i momslovens § 4, som et nyt stk. 3, nr. 3, hvorefter overdragelse af ejendomsretten til en vare mod betaling af en erstatningsydelse i henhold til pålæg fra det offentlige eller på dettes vegne eller ifølge lov udgør en levering mod vederlag.

Ændringsloven er trådt i kraft den 1. januar 2020, jf. lovens § 11, stk. 1.

Praksisændringen som fastlagt ved SKM2021. 84. LSR har således kun virkning frem til ikrafttrædelsen af ændringsloven.

Det bemærkes, at salg af fast ejendom til en erhverver, der efter formålet med erhvervelsen opfylder betingelserne for at ekspropriere ejendommen, men hvor der ikke er gennemført en ekspropriation af ejendommen, ikke er omfattet af genoptagelse i henhold til dette styresignal.

6. Genoptagelse

6.1 Adgang til genoptagelse

Der kan anmodes om genoptagelse af momstilsvaret, hvis hidtidig dansk praksis samlet set har været til ugunst for virksomheden. Det betyder, at hvis der anmodes om genoptagelse, skal anmodningen omfatte alle de afgiftsperioder, der kan ske genoptagelse for. Der kan ikke anmodes om genoptagelse alene for udvalgte perioder. Se SKM2015. 733. SKAT om retningslinjer for tilbagebetaling af beløb opkrævet i strid med EU-retten.

Hvis der i henhold til skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 1, skal ske tilbagebetaling af afgift, har Skatteforvaltningen ret til for samme tidsrum at foretage direkte følgeændringer af tilbagebetalingen. Det vil sige, at der i kravet på tilbagebetaling skal fradrages besparelse i form af fradrag på købsmoms, moms af reguleringsforpligtelser og godtgørelse af energi og miljøafgifter.

Det er en forudsætning for tilbagebetaling af moms, at virksomheden ikke opnår en ugrundet berigelse ved tilbagebetaling heraf på grund af overvæltning af afgiften på køberne af den faste ejendom. Det vil her sige anlægsmyndigheden, der ved ekspropriation har erhvervet arealer til offentlige anlægsarbejder.

Når erstatningen er tilkendt lodsejer svarende til de priser, der kan konstateres i markedet, d.v.s. handelsværdien, og erstatningen er fastsat uden hensyn til, om lodsejer er en afgiftspligtig person eller en ikke-afgiftspligtig person, er det Skattestyrelsens opfattelse, at den med urette opkrævede og afregnede moms i disse tilfælde ikke er overvæltet, og at tilbagebetaling til den afgiftspligtige dermed ikke vil føre til ugrundet berigelse, idet erstatningsbeløbet i disse tilfælde vil være udtryk for den fuldstændige erstatning efter grundlovens § 73.

I tilfælde, hvor erstatningsbeløbet er tillagt 25% moms under hensyn til ekspropriationsmyndighedens vurdering af handelsværdien og det forhold, at en typisk køber i det konkrete tilfælde, ville kunne opnå momsfradrag eller momsrefusion/-tilskud, vil momsen som udgangspunkt være overvæltet på aftager, og tilbagebetaling til virksomheden kan derfor som udgangspunkt ikke ske.

Det bemærkes i denne forbindelse, at uanset, at anlægsmyndigheden er en offentlig myndighed, der handler i denne egenskab, og derfor kan opnå tilskud respektive refusion af moms, kan dette forhold ikke sidestilles med, at en afgiftspligtig køber har fradragsret, jf. momsloven kap 9. Momsen er ved overvæltning i disse tilfælde principielt båret af anlægsmyndigheden. Der henvises til SKM. 2015.733. SKAT, punkt 3.1.2 om civile retlige krav rejst af efterfølgende led, og punkt 3.1.2.2 om forældelse og forrentning.

6.1.1 Ordinær genoptagelse

I henhold til skatteforvaltningslovens § 31, stk. 2, kan der ske ordinær genoptagelse, hvis anmodning herom fremsættes senest 3 år efter angivelsesfristens udløb.

6.1.1.1 Ekstraordinær genoptagelse

Hvis fristen i skatteforvaltningslovens § 31, stk. 2, er udløbet, kan der i henhold til skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 1, efter anmodning ske ekstraordinær genoptagelse til gunst for den afgiftspligtige for afgiftsperioder, der er helt eller delvist sammenfaldende med den afgiftsperiode, der var til prøvelse i den første sag, som resulterede i underkendelse af praksis, eller den afgiftsperiode der er helt eller delvis sammenfaldende med den afgiftsperiode, som er påbegyndt, men endnu ikke udløbet, 3 år forud for underkendelse af praksis.

Når praksis er endeligt underkendt ved en afgørelse eller dom, og der i den forbindelse er adgang til ekstraordinær genoptagelse, jf. skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 4, eller skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 1, regnes den 10-årige forældelsesfrist i skatteforvaltningslovens § 34a, stk. 4, fra tidspunktet for afgørelsens eller dommens afsigelse. Praksis må anses for underkendt ved Landsskatterettens afgørelse den 8. september 2020. Landsskatterettens afgørelse vedrører et bindende svar, som er afgivet den 13. januar 2014. Det bindende svar vedrører det forhold, at ekspropriationskommissionen den 11. juni 2013 havde eksproprieret XX m² af ejendommen. Spørger har i overensstemmelse hermed opkrævet og over for SKAT angivet 25 % i moms af arealerstatningen.

Hvis betingelserne er opfyldte, kan der derfor ske ekstraordinær genoptagelse fra og med den afgiftsperiode, der var påbegyndt, men endnu ikke afsluttet den 11. juni 2013.

6.2 Reaktionsfrist

Anmodning om ekstraordinær genoptagelse i henhold til skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 1, skal fremsættes under iagttagelse af bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 32, stk. 2. Det vil sige, at anmodningen om genoptagelse skal fremsættes senest 6 måneder efter, at den afgiftspligtige er kommet til kundskab om det forhold, der begrunder afvigelsen af den ordinære genoptagelsesfrist i skatteforvaltningslovens § 31, stk. 2.

Reaktionsfristen på 6 måneder regnes fra offentliggørelsen af dette styresignal på Skattestyrelsens hjemmeside.

6.3 Anmodning om genoptagelse

Anmodning om genoptagelse skal indgives til Skattestyrelsen via SKAT.dk eller til adressen: Skattestyrelsen, Nykøbingvej 76, 4990 Sakskøbing.

Anmodningen skal indeholde oplysninger om navn, adresse og CVR-nr., samt en specificeret opgørelse af kravet på tilbagebetaling.

7. Skattemæssige konsekvenser

Genoptagelsen af momstilsvaret kan have skattemæssige konsekvenser for opgørelsen af avance og tab ved ekspropriationen af ejendommen.

Tilbagebetaling af moms vedrørende ekspropriation af fast ejendom medfører, at der skal foretages en regulering af erstatningssummen, og derved en ændring af avanceopgørelsen.

Hvis der i forbindelse med ekspropriationen er opgjort en fortjeneste, der er skattefri efter ejendomsavancebeskatningslovens § 11, vil reguleringen ikke have konsekvenser, idet yderligere avance ligeledes er skattefri. Det samme gælder ved fortjeneste eller tab, der er skattefri efter parcelhusreglen i ejendomsavancebeskatningslovens § 8 eller stuehusreglen i samme lovs § 9.

Hvis der er opgjort et tab i forbindelse med ekspropriationen, vil tabet kunne fratrækkes i fortjenester på fast ejendom efter reglerne i ejendomsavancebeskatningslovens § 6. Den ændrede avanceopgørelse vil

betyde, at dette tab reduceres eller helt bortfalder. Hvis tabet er omfattet parcelhusreglen i ejendomsavancebeskatningslovens § 8 eller stuehusreglen i samme lovs § 9, kan tabet dog ikke fratrækkes i fortjenester.

Såfremt ekspropriationen vedrører fast ejendom, der er erhvervet som led i ejerens næringsvirksomhed, beskattes fortjeneste efter statsskattelovens § 4 og tab er fradragsberettiget efter samme lovs § 6. Der gælder ikke særlige regler om skattefrihed ved ekspropriationer, når der er tale om næring. Reguleringen af erstatningssummen vil derfor forhøje den skattepligtige indkomst.

Hvis tilbagebetalingen af moms undtagelsesvist også omfatter bygninger, og der er afskrevet på disse, vil reguleringen af erstatningssummen medføre en ændring af genvundne afskrivninger mv.

8. Gyldighed

Den ændrede praksis vil blive indarbejdet i Den juridiske vejledning, 2022-1, afsnit D. A. 4.2. Efter offentliggørelsen af Den juridiske vejledning 2022-1, og udløbet af reaktionsfristen i pkt. 6, er styresignalet ophævet.

Skatteministeriet, den 21. december 2021

MORTEN BØDSKOV