

Udskriftsdato: søndag den 21. juni 2026

AFG nr 10287 af 25/10/2022 (Gældende)

Sammenlægning af matrikler - salg af fast ejendom

Ministerium: Skatte- og Vækstministeriet

Journalnummer: 21-1002928

Sammenlægning af matrikler - salg af fast ejendom

Spørger havde igangsat et byudviklingsprojekt og påtænkte at overdrage dele af matrikel nr. Y1, Y2, Y3, Y4, bydel Y, samt dele af matrikel nr. Z1, Z2, Z3, Z4, Z5, Z6, Z7, Z8, Z9, Z10, Z11, Z12, bydel Z, til et udviklingselskab der skulle gennemføre projektet.

Inden arealerne skulle indskydes i udviklingselskabet, ville Spørger foretage en sammenlægning af matriklerne, således at matriklerne blev indskudt i udviklingselskabet som henholdsvis Ejendom A og Ejendom B.

En sammenlægning af de omhandlende matrikler til henholdsvis Ejendom A og Ejendom B, havde den momsmæssige virkning, at matrikel nr. Y1, Y2, Y3, Y4, bydel Y, og matrikel nr. Z1, Z2, Z3, Z4, Z7, Z10, Z11, Z12, bydel Z, der udgjorde byggegrunde efter momsbekendtgørelsens § 55, stk. 1, efter sammenlægningen udgjorde en del af en bebygget ejendom, der kunne sælges moms frit efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 9.

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at salg af Ejendom A og B kunne ske moms frit, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, da sammenlægningen af matriklerne, på det pågældende tidspunkt, ikke blev anset for en nødvendig forudsætning for arealselskabets anvendelse af ejendommene.

Efter en konkret vurdering blev konstruktionen, i form af sammenlægning af matriklerne og efterfølgende overdragelse af Ejendom A og B til udviklingselskabet, anset for hovedsageligt at være båret af moms- og afgiftsmæssige hensyn.

Hovedformålet med at gennemføre transaktionerne og sammenlægningen på den valgte måde blev anset for at udgøre opnåelse af en afgiftsfordel.

Skatterådsmøde 25. oktober 2022 - SKM2022. 556. SR

Spørgsmål

1. Kan Skattestyrelsen bekræfte, at Ejendom A skal anses som en moms fritaget fast ejendom, jf. momsloven § 13, stk. 1, nr. 9, hvorfor købesummen i form af apportindskuddet ikke skal tillægges moms i forbindelse med den påtænkte overdragelse?
2. Kan Skattestyrelsen bekræfte, at Ejendom B skal anses som en moms fritaget fast ejendom, jf. momsloven § 13, stk. 1, nr. 9, hvorfor købesummen i form af apportindskuddet ikke skal tillægges moms i forbindelse med den påtænkte overdragelse?

Svar

1. Nej, se dog indstilling og begrundelse
2. Nej, se dog indstilling og begrundelse

Beskrivelse af de faktiske forhold

Denne anmodning vedrører den momsmæssige kvalifikation af to ejendomme i byen X, som består af dele af matr.nr. Y1, Y2, Y3, Y4, bydel Y samt dele af Z1, Z2, Z3, Z4, Z5, Z6, Z7, Z8, Z9, Z10, Z11, Z12, bydel Z, ("Ejendommene").

Ejendommene er hver for sig i det følgende benævnt.

- Dele af matr.nr. Y1, Y2, Y3, Y4, bydel Y og dele af Z9, Z4, Z5, Z3, bydel Z, ("Ejendom A")
- Dele af matr.nr. Z3, Z2, Z1, Z6, Z7, Z8, Z9, Z10, Z11 og Z12, bydel Z, ("Ejendom B")

Skattestyrelsen er forelagt oversigtskort, satellitfotos samt matrikelkort over Ejendommene og angivelsen af deres respektive placeringer.

Spørger har igangsat et byudviklingsprojekt. Det samlede projektområde består af et grundareal på ca. XX hektar, herunder bl.a. Ejendommene. Spørger har indledt en udbudsproces med henblik på at finde en egnet investor, til at indgå i et langsigtet samarbejde med Spørger om projektet.

Projektet ønskes gennemført i et udviklingsselskab ("Udviklingsselskabet"), der stiftes i fællesskab af Spørger og investor. Udviklingsselskabet stiftes ved, at Spørger overdrager arealer (herunder Ejendommene) til Udviklingsselskabet ved apportindskud mod vederlæggelse med aktier i Udviklingsselskabet. Investor tegner aktier i Udviklingsselskabet ved kontantindskud, der modsvarer værdien af de af Spørger indskudte arealer.

Inden arealerne indskydes i Udviklingsselskabet, vil Spørger foretage en sammatrikulering af Ejendommene, således at Ejendommene indskydes i Udviklingsselskabet som henholdsvis Ejendom A og B jf. ovenfor, der hver især vil få eget matrikelnummer og dermed bliver selvstændige ejendomme i momsmæssige forstand. Sammatrikuleringen gennemføres med henblik på at sikre en samlet hensigtsmæssig byudvikling, herunder for at imødegå eventuelle grænsefladeproblestillinger i eller efter udbudsprocessen.

En nærmere beskrivelse af de enkelte ejendomme følger af beskrivelsen nedenfor.

Spørger har oplyst, at Skattestyrelsen kan lægge til grund, at:

- Spørger handler som en momspligtig person.
- Spørger deltager ikke i eventuelt nedrivnings-/ombygningsarbejde på de enkelte byggefelter, hverken før eller efter leveringstidspunktet.
- Vejanlæg på Ejendommene er fuldt funktionsdygtige i den forstand, at de bruges til almindelig, offentligt tilgængelig færdselsvej.
- Vejanlæg, såvel som bebyggelser på Ejendommene, er mere end fem år gamle, når de overdrages til Udviklingsselskabet.
- Ingen af bebyggelserne på Ejendommene er blevet væsentlig ombygget inden for de seneste fem år.
- Ejendommene samt relevant bebyggelse vil være ejet af Spørger inden de påtænkte overdragelser.

Ejendom A

Ejendom A udgøres af dele af matr.nr Y1, Y2, Y3, Y4, bydel Y og dele af Z9, Z4, Z5, Z3, bydel Z, der er beliggende i byzone.

Ejendommen er bebygget med en bygning, der på nuværende tidspunkt er beliggende på matr.nr. Z5. Bygningen er opført i 1968, ombygget i 1989 og har et areal på 401 m². Bygningen er registeret som bygning til kontor, handel, lager, herunder offentlig administration jf. BBR-meddelelse.

Bygningen er på nuværende tidspunkt udlejet til Virksomhed G, der forventes at fraflytte efter, at ejendommen er overdraget til Udviklingsselskabet. Skattestyrelsen er forelagt billeder som dokumentation for bygningernes stand.

Ejendommen er derudover bebygget med et vejanlæg. Skattestyrelsen er forelagt billeder som dokumentation for vejanlægget.

Ejendom B

Ejendom B udgøres af dele af matr.nr. Z3, Z2, Z1, Z6, Z7, Z8, Z9, Z10, Z11 og Z12, bydel Z, der er beliggende i byzone.

Ejendommen er bebygget med en bygning, der på nuværende tidspunkt er beliggende på matr.nr. Z6 og Z8. Bygningen er opført i 1960 og har et areal på 50 m². Bygningen er registreret som bygning til erhvervsmæssig produktion vedrørende industri, håndværk m.v. jf. BBR-meddelelse.

Bygningen er på nuværende tidspunkt udlejet til Virksomhed G, der forventes at fraflytte efter, at ejendommen er overdraget til Udviklingselskabet. Skattestyrelsen er forelagt billeder som dokumentation for bygningernes stand.

På ejendommen er der desuden beliggende en mindre bygning, der ikke er registreret i BBR-registeret, ligesom ejendommen desuden er bebygget med et vejanlæg. Skattestyrelsen er forelagt billeder som dokumentation for vejanlægget.

Skattestyrelsen har anmodet om yderligere oplysninger herunder beskrivelse af formålet med sammatrikuleringen af ejendommene på det pågældende tidspunkt mv. Spørger har herefter oplyst følgende:

Besvarelse

Sammatrimeruleringen er et af flere forberedende tiltag i det samlede byudviklingsprojekt.

De matrikulære forandringer (sammenmatrikuleringen af Ejendommene i henholdsvis Ejendom A og Ejendom B) indebærer blandt andet, at der opnås en besparelse af det tilslutningsbidrag, der skal betales i forbindelse med tilslutning (spildevand) af Ejendommene.

Der er stor forskel på, hvor meget der skal betales i tilslutningsbidrag alt efter, om der er tale om en erhvervsejendom eller en boligejendom. Ved erhvervsejendomme skal der betales 53.594 kr. ekskl. moms i tilslutningsbidrag pr. 800 m²., mens der for boligejendomme skal betales 53.594 kr. ekskl. moms i tilslutningsbidrag pr. boligenhed. Efter praksis kan erhvervsejendomme omdannes til boligejendomme med én eller flere boligenheder uden, at der skal betales supplerende tilslutningsbidrag.

Hvis en ejendom ikke er tilsluttet, giver det således ud fra et økonomisk perspektiv god mening at tilslutte ejendommen som en erhvervsejendom, hvorefter ejendommen på et senere tidspunkt kan omdannes til en boligejendom, hvorved der kan opnås en besparelse i tilslutningsafgift.

Matr.nr. Z9 og del af Z13, bydel Z, der er en del af Ejendommene, med et anslået areal på ca. 12.300 m² er ikke tilsluttet spildevand, og der er derfor ikke betalt tilslutningsbidrag herfor. På dette areal forventes opført ca. X. XXX m² bolig, hvilket, ifølge den forudsatte boligstørrelse i udbudsmaterialet, svarer til XX boliger á XXX m². Med et kloaktilslutningsbidrag på 53.594 kr. pr. boligenhed i 2022 skal der således betales X mio. kr. i tilslutningsbidrag, hvis det pågældende areal tilsluttes som en boligejendom. Det præciseres, at tilslutningsbidraget på X mio. kr. er opgjort ud fra den forventede størrelse af boligerne.

Matr.nr. Z5 og matr.nr. Z6, bydel Z, er imidlertid tilsluttet som erhvervsejendomme, og ved at foretage en sammatrikulering af Ejendommene i henholdsvis Ejendom A og Ejendom B, skal der alene betales supplerende tilslutningsbidrag for Z9 og Z13, bydel Z, efter taksterne for erhvervsejendomme.

Tilslutningsbidrag vil efter sammatrikuleringen efter erhvervstaksterne udgøre XXX. XXX kr., hvilket giver en besparelse i tilslutningsbidrag på XXX. XXX kr. (X mio. kr. - XXX. XXX kr.).

Spørger er i løbende dialog med vandselskabet om de matrikulære ændringer. Skattestyrelsen er forelagt notat fra vandselskabet, der underbygger ovenstående.

Ud fra et byudviklingsmæssigt perspektiv er sammatrikuleringen desuden hensigtsmæssig for den kommende planlægning, idet Ejendom A og Ejendom B på sigt skal sælges til forskellige købere. De byggeretter, der vedrører Ejendom A, skal sælges til den investor, der (efter gennemført offentligt udbud)

er tildelt ret til kapitalandele i det udviklingsselskab, der skal forestå udviklingen af de første etaper i byudviklingsprojektet. De byggeretter, der vedrører Ejendom B, skal sælges til tredjemand.

Skattestyrelsen er forelagt et kort, der viser, hvilke byggeretter, der efterfølgende skal sælges til investor og tredjemand.

1. Vedrørende tilslutningsbidrag

Det er en forudsætning i udbudsmaterialet, herunder i investerings- og ejeraftalen, at Spørger inden Ejendommene indskydes i udviklingsselskabet, skal gennemføre og bekoste de forudsatte matrikulære ændringer, der medfører afledte besparelser i kloaktilslutningsbidrag. Hvis de matrikulære ændringer ikke er gennemført inden overdragelsen eller de forudsatte besparelser ikke kan opnås, er Spørger forpligtet til at kompensere investor med et beløb svarende til besparelsen.

Da Spørger er forpligtet til at foretage og bekoste sammenmatrikuleringen, inden Ejendommene indskydes i udviklingsselskabet, er det ikke relevant, om besparelsen tilsvarende vil kunne opnås ved sammenmatrikulering efter overdragelsen til udviklingsselskabet.

Da matr.nr. Z5 og matr.nr. Z6, bydel Z, er tilsluttet som erhvervsejendomme, indebærer sammatrikuleringen i Ejendom A og Ejendom B, at der alene skal betales supplerende tilslutningsbidrag. Besparelsen er således et resultat af selve sammatrikuleringen, og i den henseende er apportindskuddet til Udviklingsselskabet ikke en forudsætning for at opnå besparelsen.

Som det også fremgår af vores besvarelse af anmodning om yderligere oplysninger, gøres der for god ordens skyld opmærksom på, at det er en forudsætning i udbudsmaterialet, og i investerings- og ejeraftalen, at Spørger, inden Ejendommene indskydes i udviklingsselskabet, skal gennemføre og bekoste de forudsatte matrikulære ændringer.

Spørger er således forpligtet til at foretage og bekoste sammatrikuleringen, inden Ejendommene indskydes i Udviklingsselskabet.

2. Værdiansættelse af arealerne

Arealerne er i forbindelse med overdragelsen til Udviklingsselskabet værdiansat til markedsprisen, der er konstateret på baggrund af et offentligt udbud.

Ejendommene er værdiansat til ca. XX mio. kr.

Det fremgår af Skatterådets svar på spørgsmål 4 i det bindende svar offentliggjort under SKM2019. 289. SR, at værdien af et apportindskud af tre grundstykker kunne opgøres som en forholds-mæssig andel efter en arealfordeling eller andet rimeligt skøn.

Det er hensigten, at værdien bliver fordelt mellem Ejendom A og Ejendom B ud fra principperne i SKM2019. 289. SR, hvis de mod forventning ikke begge er momsfrataget.

3. Vedrørende byggemodning

Byggemodning af Ejendom A og Ejendom B foretages efter ejendommene er overdraget til udviklingsselskabet og er derfor Spørger uvedkommende. Som det fremgår af anmodningen, deltager Spørger heller ikke i eventuelt nedrivnings-/ombygningsarbejde på Ejendom A og Ejendom B, hverken før eller efter leveringstidspunktet.

Byggemodning af Ejendom A og Ejendom B foretages af udviklingsselskabet efter overdragelsen af ejendommene er gennemført.

4. Bolig- eller erhvervsbyggeretter

Anvendelse af byggeretterne på Ejendom A og Ejendom B er endnu ikke fastlagt, da dette sker i forbindelse med udarbejdelsen af nyt plangrundlag for ejendommene. Der er forventningen, at Ejendom A og Ejendom B primært vil omfatte boligbyggeretter, men at et mindre antal erhvervsbyggeretter kan blive relevant for så vidt angår Ejendom B.

5. Efterfølgende udstykning af Ejendom A og Ejendom B

Efter overdragelse af Ejendom A og Ejendom B til udviklingsselskabet skal ejendommene byggemodnes, ligesom der skal udarbejdes et nyt plangrundlag (lokalplaner). Herefter vil Ejendom A og Ejendom B bliver udstykket i en række byggefelt, som udviklingsselskabet efterfølgende vil sælge. Byggefeltens beliggenhed og størrelse fastsættes nærmere i forbindelse med udarbejdelsen af plangrundlaget, og disse kan således ikke fastlægges nærmere på nuværende tidspunkt. Den for Skattestyrelsen forelagte skitsering af byggefeltens placering og størrelse er således alene foreløbig.

Hvis Skattestyrelsen med sit spørgsmål sigter til, om Spørger kunne udstykke Ejendommene i de relevante byggefelt inden indskydelsen i udviklingsselskabet, er dette ikke tilfældet, da byggefelterne først bliver fastlagt i den senere planlægning.

6. Efterfølgende salg af byggefelt

Ved udviklingsselskabets salg af byggeretter leveres byggeretterne sammen med jorden (der er tale om salg af en ejendom), og udviklingsselskabet beholder således ikke ejerskabet over grunden. Køber bliver fuldstændig ejer af den pågældende ejendom.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Levering af fast ejendom

Levering af fast ejendom er fritaget for moms, jf. momslovens ("ML") § 13, stk. 1, nr. 9, forudsat, at der ikke er tale om enten salg af "nye" bygninger eller byggegrunde.

Ny bygning

Da bebyggelse på Ejendommene er mere end fem år gamle på leveringstidspunktet, vil der efter spørgers opfattelse ikke være tale om "nye bygninger" i momsmæssig forstand.

Byggegrund

Ved en byggegrund forstås efter momsbekendtgørelsens § 56, stk. 1, et ubebygget areal, som efter lov om planlægning (planloven) eller forskrifter udstedt i medfør heraf, er udlagt til formål, som muliggør opførelse af bygninger, der efter momsbekendtgørelsens § 54 skal forstås som *grundfaste konstruktioner, som er færdiggjorte til det formål, de er bestemt til.*

Det følger således modsætningsvis heraf, at arealer med grundfaste konstruktioner som udgangspunkt ikke kan anses som byggegrunde i momsmæssig forstand.

Ejendom A og Ejendom B er bebygget med bygninger, og der er således utvivlsomt grundfaste konstruktioner på Ejendom A og Ejendom B. Da bygningerne er udlejet til Virksomhed G frem til leveringstidspunktet, er det efter vores opfattelse heller ingen tvivl om, at disse bygninger er funktionsdygtige på leveringstidspunktet, jf. SKM2020. 238. SKTST:

"Har bygningen på lovlig vis været anvendt som bygning frem til leveringen, må bygningen anses for at have været fuldt funktionsdygtig på leveringstidspunktet. Dette gælder uanset, at bygningen i forbindelse med salget kan have stået ubenyttet umiddelbart inden leveringen, fx fordi udlejer ikke har fornyet erhvervslejemål på grund af det forestående salg."

På denne baggrund er det vores vurdering, at de påtænkte overdragelser af Ejendom A og Ejendom B skal anses for momsfrataget, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9, hvorfor spørgsmål 1 og spørgsmål 2 skal besvares bekræftende.

Spørgers repræsentants hørings svar af 1. september 2022

På vegne af Spørger vender vi hermed tilbage med vores bemærkninger til sagsfremstillingen jf. nedenfor.

1. Vedrørende misbrug

I sagsfremstillingen anføres, at det er Skattestyrelsens opfattelse, at hovedformålet med sammenlægning af arealerne til Ejendom A og Ejendom B må anses for at udgøre opnåelse af en afgiftsfordel ved det senere salg, som er i strid med formålet med momsfratagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 9. Skattestyrelsen giver med andre ord udtryk for, at sammatrikuleringen udgør et misbrug.

Vi er ikke enige heri.

EU-Domstolen behandlede i sag C-255/02, Halifax plc, et spørgsmål vedrørende princippet om forbud mod misbrug af rettigheder. I dommens præmis 68 og 69 konstaterer EU-Domstolen, at fællesskabsretten ikke kan udvides til at dække erhvervsdrivendes retsstridige transaktioner, dvs. transaktioner som ikke har fundet sted som led i almindelige kommercielle transaktioner, men alene har haft til formål retsstridigt at opnå fordele hjemlet i fællesskabsretten. Dette benævner domstolen princippet om forbud mod misbrug.

Domstolen udtaler således, at en erhvervsdrivende ikke kan påberåbe sig momssystemets *virkning* af en *retsstridig transaktion*, forstået som en transaktion, som ikke har fundet sted som led i almindelige kommercielle transaktioner.

I dommens præmis 73 gør EU-Domstolen det klart, at en erhvervsdrivendes valg mellem fritagne og momspligtige transaktioner kan begrundes ved en flerhed af elementer, herunder navnlig overvejelser af fiskal karakter om momsordningens objektive art, og når den erhvervsdrivende kan vælge mellem to transaktioner, påbyder momssystemet ikke den erhvervsdrivende at vælge den transaktion, der medfører betaling af den højeste moms. Den erhvervsdrivende har tværtimod ret til at vælge en sådan struktur for virksomhedsdriften, at deres afgiftstilsvaret reduceres.

Forbuddet mod misbrug mister sin relevans, når det kan være en anden begrundelse for de omhandlede transaktioner end blot at opnå afgiftsfordele, jf. dommens præmis 75.

Sammatrikuleringen af arealerne i den konkrete sag til Ejendom A og Ejendom B begrundes i:

at sammatrikuleringen er et af flere forberedende tiltag i det samlede byudviklingsprojekt, der er udbudt af Spørger, at det ud fra et byudviklingsmæssigt perspektiv er hensigtsmæssigt, at der foretages en sammatrikulering af ejendommene, når Ejendom A og Ejendom B på sigt skal sælges til forskellige købere, at sammatrikuleringen indebærer endvidere, at der opnås en besparelse af tilslutningsbidraget, der skal betales i forbindelse med tilslutning (spildevand), at det er en forudsætning i udbudsmaterialet, herunder investerings- og ejeraftalen vedrørende Udviklingselskab P/S, at Spørger gennemfører og bekoster de matrikulære ændringer, der medfører besparelse af tilslutningsbidrag. Spørger er således forpligtet til at foretage og bekoste de matrikulære ændringer, samt at Spørger, jf. udbudsmaterialet, er forpligtet til

at kompensere investør økonomisk, hvis de matrikulære ændringer ikke foretages, og besparelsen, for så vidt angår tilslutningsbidrag, ikke opnås.

Dispositionen "sammatrifulering" er ikke en "transaktion" i momsrettens forstand, hvorfor en sammatrifulering efter definitionen af princippet om forbud mod misbrug ikke kan udgøre et misbrug af rettigheder i momsrettens forstand.

Sammatrifuleringen er som redegjort for i øvrigt ikke begrundet i, at der skal opnås en afgiftsmæssig fordel i form af, at Ejendom A og Ejendom B kan indskydes momsrit i Udviklingselskabet. Dette er blot en afledt effekt af de øvrige forhold, der begrundet sammatrifuleringen, som skitseret ovenfor.

Sammatrifuleringen er et ganske almindeligt kommercielt valg, som Spørger har foretaget inden de udbyder arealerne til salg, og som det står dem frit for at tage. Det forhold, at en afgiftsmæssig besparelse følger af en dette kommercielle valg begrundet i en række saglige dispositioner, kan ikke medføre, at der foreligger et misbrug.

Skattestyrelsens opfattelse af, at sammatrifuleringen bør foretages efter overdragelsen til Udviklingselskabet, strider med EU-Domstolens konstatering af, at der ikke er noget i momsretten som tvinger en erhvervsdrivende til at vælge de muligheder, som udløser den største momsbetaling.

2. Henvisning til SKM2022. 349. SR

Skattestyrelsen henviser i sagsfremstillingen til SKM2022. 349. SR.

I sagen er det oplyst, at formålet med at sammenlægge matriklerne inden overdragelsen var at forberede grundene til senere bebyggelse, idet køber skulle opføre en samlet bebyggelse ind over matriklerne. Det blev anset for en nødvendig forudsætning for at få ibrugtagningstilladelse for byggeriet, at der var tale om én samlet fast ejendom.

På den baggrund fandt Skatterådet, at overdragelsen af den nye sammenlagte matrikel kunne ske uden moms, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, da sammenlægningen af matriklerne var en nødvendig forudsætning for købers anvendelse af grunden, hvorefter hovedformålet med at gennemføre transaktionerne på den valgte måde ikke udgør opnåelse af en afgiftsfordel. Ifølge Skatterådet var konstruktionen således forretningsmæssig begrundet.

Skattestyrelsen oplyser i sagsfremstillingen i nærværende sag, at sammatrifuleringen ikke anses for forretningsmæssig begrundet, da besparelsen af tilslutningsbidrag også kunne være opnået efter overdragelsen af arealerne til Udviklingselskabet, hvorfor konstruktionen adskiller sig fra omstændighederne i SKM2022. 349. SR.

Det er imidlertid ikke korrekt. Sammatrifuleringen skyldes en række forhold, der alle er forretningsmæssig begrundet, herunder vilkårene fastsat i udbudsmaterialet samt aftalen (investerings- og ejaftalen), netop som det også var tilfældet i SKM 2022.349. SR.

Derudover blev det forhold, at den afgiftsmæssige besparelse også kunne være opnået efter overdragelsen af matriklerne ikke tillagt nogen vægt i SKM2022. 349. SR. I det bindende svar var sammatrifuleringen alene begrundet i parternes købsaftale, og der var derfor ikke noget til hinder for, at sammatrifuleringen først blev gennemført efter salget, da formålet (ibrugtagningstilladelsen) tilsvarende kunne være opnået herved.

I nærværende sag er sammatrifuleringen begrundet i udbudsmaterialet samt investerings- og ejaftalen samt en række øvrige forhold som skitseret ovenfor. Da Skatterådet i SKM2022. 349. SR konkluderede, at vilkår i en købsaftale anses for at være forretningsmæssig begrundet, skal det gøres gældende, at det

tilsvarende er tilfældet, såfremt der er tale om vilkår i et udbudsmateriale og/eller en investerings- og ejeraftale.

Endvidere bemærkes, at sammenmatrikuleringen er besluttet forud for afgørelsen i SKM2022. 349. SR, og der foreligger således ikke en situation, hvor sammenmatrikuleringen er konstrueret på baggrund af SKM2022. 349. SR med henblik på at opnå momsfratagelse.

Da omstændighederne i SKM2022. 349. SR og omstændighederne i nærværende sag ikke adskiller sig nævneværdigt fra hinanden, er Skattestyrelsen efter ligebehandlingsprincippet forpligtet til at foretage samme vurdering i begge sager.

3. Opsummering

På baggrund af ovenstående er det Spørgers opfattelse, at Ejendom A og Ejendom B kan overdrages momsfrit, og sammatrikuleringen ikke er i strid med formålet i momslovens § 13, stk. 1, nr. 9. Sammatrikuleringen er forretningsmæssig begrundet, og dispositionen er således ikke foretaget med det formål at opnå en momsbesparelse

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1 og 2

Det ønskes bekræftet, at Ejendom A og B skal anses som en momsfritaget fast ejendom, jf. momsloven § 13, stk. 1, nr. 9, hvorfor købesummen i form af apportindskuddet ikke skal tillægges moms i forbindelse med den påtænkte overdragelse.

Begrundelse

Spørger har igangsat et byudviklingsprojekt. Det samlede projektområde består af et grundareal på ca. XX hektar, herunder bl.a. Ejendom A og B. Spørger har indledt en udbudsproces med henblik på at finde en egnet investor til projektet.

Projektet ønskes gennemført i et udviklingsselskab ("Udviklingsselskabet"), der stiftes i fællesskab af Spørger og investor. Udviklingsselskabet stiftes ved, at Spørger overdrager arealer (herunder Ejendom A og B) til Udviklingsselskabet ved apportindskud mod vederlæggelse med aktier i Udviklingsselskabet. Investor tegner aktier i Udviklingsselskabet ved kontantindskud, der modsvarer værdien af de af Spørger indskudte arealer.

Inden arealerne indskydes i Udviklingsselskabet vil Spørger foretage en sammatrikulering af arealerne, således at Ejendommene indskydes i Udviklingsselskabet som henholdsvis Ejendom A og B, der hver især vil få eget matrikelnummer.

Ved besvarelsen af spørgsmålene er det lagt til grund, at Spørger ved overdragelse af arealerne til Udviklingsselskabet skal anses for en afgiftspligtig person, jf. momslovens § 3.

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 fra momspligten er dog levering af fast ejendom, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 9. Momsfratagelsen omfatter dog ikke levering af nye bygninger (med tilhørende jord) samt levering af byggegrunde.

Efter momsbekendtgørelsens § 55, stk. 1, forstås ved en byggegrund et ubebygget areal, som efter lov om planlægning eller forskrifter udstedt i medfør heraf er udlagt til formål, som muliggør opførelse af en bygning.

Ved en bygning forstås en grundfast konstruktion, som er færdiggjort til det formål, den er bestemt til. Levering af dele af en sådan bygning anses ligeledes for at være levering af en bygning, jf. momsbekendtgørelsens § 53, stk. 1.

Det følger af SKAT's tidligere vejledning E nr. 191 "Moms på salg af nye bygninger og byggegrunde" og praksis i SKM2013. 756. SR, at asfalterede vejanlæg anses for grundfast konstruktioner der udgør "bygninger" jf. momsbekendtgørelsens § 53, stk. 1.

Det er en forudsætning for momsfri levering af gamle bygninger, at bygningen på leveringstidspunktet reelt kan anvendes som bygning. Se C-71/18, KPC Herning. Der lægges herved vægt på bygningens anvendelse op til leveringstidspunktet.

Ejendom A udgøres af dele af Y1, Y2, Y3, Y4, bydel Y og dele af Z9, Z4, Z5, Z3, bydel Z, der er beliggende i byzone.

Ejendom A er bebygget med en bygning, der før sammenlægningen var beliggende på matr.nr. Z5. Bygningen har et areal på 401 m² og er registreret som bygning til kontor, handel, lager, herunder offentlig administration.

Ejendom B udgøres af dele af matr.nr. Z3, Z2, Z1, Z6, Z7, Z8, Z9, Z10, Z11 og Z12, bydel Z, der er beliggende i byzone.

Ejendom B er bebygget med en bygning, der før sammenlægningen var beliggende på matr.nr. Z6 og Z8. Bygningen er opført i 1960 og har et areal på 50 m². Bygningen er registreret som bygning til erhvervsmæssig produktion vedrørende industri, håndværk m.v.

Ejendom A og B er derudover bebygget med et vejanlæg, der inden sammenlægningen var beliggende på matrikel Z9. Der er tale om et asfalterede vejareal der bl.a. udgør tilkørselsvej til naboejendommen. Videre er der tinglyst en deklaration på matrikel Z9 hvorefter ejere og brugere af naboejendommen har færdselsret til arealet, der er udlagt som en 8m bred vej. Som sagen er forelagt, er det Skattestyrelsens opfattelse, at det asfalterede vejareal, i den konkrete sag, skal anses for at være en bygning.

Det er oplyst at matrikel nr. Z5, Z6, Z8 og Z9 er bebygget med funktionsdygtige bygninger, der på nuværende tidspunkt er udlejet til Virksomhed G og forventes fraflyttet efter, at ejendommen er overdraget til Udviklingselskabet. Det er videre oplyst at Spørger ikke har til hensigt at nedrive bygningerne. Levering af fast ejendom, hvorpå der er opført en gammel bygning, er fritaget for moms, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 9.

De resterende matrikler, der indgår i Ejendom A og B er ubebyggede og udgør dermed byggegrunde jf. momsbekendtgørelsens § 55, stk. 1. Levering af en byggegrund er omfattet af momspligten, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra b.

En sammatrikulering er en matrikulær ændring, hvor to eller flere samlede faste ejendomme samles til en ny samlet fast ejendom. En sammenlægning af de omhandlende matrikler til henholdsvis Ejendom A og Ejendom B, vil have den momsmæssige virkning, at matrikel nr. Y1, Y2, Y3, Y4, bydel Y og matrikel Z4, Z3, Z2, Z1, Z7, Z10, Z11 og Z12, bydel Z, der udgør byggegrunde efter reglerne i momsbekendtgørelsens § 55, stk. 1, efter sammenlægningen udgør en del af en bebygget ejendom der kan sælges momsfrit efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 9.

Dette skyldes at Ejendom A efter sammenlægningen vil være bebygget med dels en vej og dels en bygning, der før var beliggende på hhv. matr.nr. Z9 og Z5. Tilsvarende vil Ejendom B være bebygget med dels en vej og dels en bygning, der før var beliggende på matr.nr. Z9, Z6 og Z8.

Da sammenlægningen af matriklerne i forbindelse med overdragelsen af Ejendom A og Ejendom B, medfører en afgiftsfordel i relation til anvendelsen af momsfrigtagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, skal det undersøges om afgiftsfordelen vil være i strid med formålet med bestemmelsen.

Fordele, som følger af momslovens bestemmelser, kan ikke gøres gældende, når de transaktioner mv., der begrunder denne ret, udgør et misbrug.

EU-Domstolen har anført, at misbrug på momsområdet for det første kræver, at de omhandlede transaktioner - selv om de betingelser, der er fastsat i de relevante bestemmelser i momssystemdirektivet og i den nationale lovgivning til gennemførelse af direktivet, formelt set er overholdt - ville indebære, at der blev opnået en afgiftsfordel, som det ville stride mod formålet med disse bestemmelser at tildele, jf. præmis 74 i EU-Domstolens dom i sagen C-255/02, Halifax plc.

For det andet skal det tillige fremgå af en samlet række objektive omstændigheder, at hovedformålet med de omhandlede transaktioner er opnåelsen af en afgiftsfordel. Det behøver dermed ikke at være transaktionens eneste formål, jf. EU-Domstolens sag C-255/02, Halifax plc., præmis 75 og sag C-251/16, Cussens m.fl., præmis 53.

Princippet om forbud mod misbrug skal fortolkes således, at det kan anvendes direkte med henblik på at nægte momsfrigtagelse, uanset, om der findes en national foranstaltning, der giver dette princip virkning i den nationale retsorden. Se sag C-251/16, Cussens m.fl., præmis 33 og 44.

I SKM2022. 349. SR har Skatterådet bekræftet, at sammenlægningen af to matrikler på det pågældende tidspunkt, blev anset for forretningsmæssigt begrundet, da det var en nødvendig forudsætning for købers anvendelse af grunden.

Formålet med sammenlægning af matriklerne inden overdragelsen var at forberede grundene til senere bebyggelse, idet køber skulle opføre en samlet bebyggelse ind over matriklerne. Sammenlægningen var derfor nødvendig, da det var en forudsætning for at få ibrugtagningstilladelse for byggeriet, at der var tale om én samlet fast ejendom. Hovedformålet med at gennemføre transaktionerne på den valgte måde udgjorde dermed ikke opnåelse af en afgiftsfordel.

I nærværende sag er det oplyst, at hovedformålet med de matrikulære forandringer (sammenmatrikuleringen af Ejendommene i henholdsvis Ejendom A og Ejendom B) er, at der opnås en besparelse af det tilslutningsbidrag, der skal betales i forbindelse med tilslutning (spildevand) af Ejendommene. Besparelse i tilslutningsbidrag udgør XXX. XXX kr.

Spørger har desuden oplyst, at sammatrikuleringen ud fra et byudviklingsmæssigt perspektiv er hensigtsmæssig for den kommende planlægning, idet Ejendom A og Ejendom B på sigt skal sælges til forskellige købere. De byggeretter, der vedrører Ejendom A, skal sælges til den investor, der (efter gennemført offentligt udbud) er tildelt ret til kapitalandele i det udviklingselskab, der skal forestå udviklingen af de første etaper i byudviklingsprojektet. De byggeretter, der vedrører Ejendom B, skal sælges til tredjemand.

Af de forelagte oplysninger fremgår det videre, at Ejendom A og Ejendom B, efter udarbejdelse af et nyt plangrundlag (lokalplaner), vil blive udstykket i en række byggefelt, som udviklingselskabet efterfølgende vil sælge. Det er således Ejendom A og Ejendom B, der overdrages til hhv. investor og tredjemand.

Videre er det oplyst, at byggemodning af Ejendom A og Ejendom B foretages efter ejendommene er overdraget til udviklingselskabet og er derfor Spørger uvedkommende. Det må således efter det oplyste være Udviklingselskabet der vil kunne opnå besparelsen i tilslutningsbidrag (spildevand). Hvis

de matrikulære ændringer ikke er gennemført inden overdragelsen eller de forudsatte besparelser ikke kan opnås, er Spørger forpligtet til at kompensere investor med et beløb svarende til besparelsen.

Endelig fremgår det, at besparelsen på tilslutningsbidrag tilsvarende vil kunne opnås ved sammenmatrikulering efter overdragelsen til udviklingsselskabet. Besparelsen er således et resultat af selve sammatrikuleringen, og i den henseende er det ikke en forudsætning for at opnå besparelsen at sammatrikuleringen foretages inden apportindskuddet til udviklingsselskabet. Sammenlægningen af matriklerne, på det pågældende tidspunkt var derfor ikke en nødvendig forudsætning for opnåelse af besparelsen på tilslutningsbidraget.

Ud fra en samlet konkret vurdering af det af Spørger oplyste, er det Skattestyrelsens opfattelse, at hovedformålet med sammenlægning af arealerne til Ejendom A og Ejendom B der umiddelbart derefter overdrages til Udviklingsselskabet, må anses for at udgøre opnåelse af en afgiftsfordel, som er i strid med formålet med momsfrigørelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 9.

Konstruktionen bevirker, at matrikler der som udgangspunkt udgør byggegrunde efter reglerne i momsbekendtgørelsens § 55, stk. 1, efter sammenlægningen udgør en del af en bebygget ejendom der kan sælges momsfrit efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 9.

Da sammatrikuleringen på det pågældende tidspunkt ikke er en nødvendig forudsætning for anvendelsen af arealerne, men derimod foretages med henblik på at Arealselskabet efterfølgende kan opnå en besparelse på tilslutningsbidrag til spildevand som tillige kunne være opnået efter overdragelsen af arealerne til Udviklingsselskabet, må konstruktionen anses for kunstig med det hovedformål at opnå en afgiftsfordel. Konstruktionen anses dermed ikke for forretningsmæssigt begrundet, som i SKM2022. 349. SR, og der forelægger hermed et misbrug af momsreglerne.

Der kan i vurderingen ikke lægges afgørende vægt på, at Spørger, jf. den indgåede investerings- og ejeraftale, er forpligtet til at kompensere Investor med et beløb svarende til besparelsen på spildevandstilslutningsbidraget såfremt de matrikulære ændringer ikke er gennemført inden overdragelsen.

Konstateringen af misbrug har som konsekvens, at de fordele, som er opnået, skal berigtiges. Det sker ved, at de transaktioner, der udgår i et misbrug, må omdefineres med henblik på at retablere den situation, der ville have foreligget, hvis de transaktioner, der udgør et misbrug, ikke var blevet foretaget. I nærværende sag medfører det at de enkelte matrikler momsmæssigt skal kvalificeres på baggrund af deres karakter inden sammatrikuleringen. Se sag C-251/16, Cussens mfl., præmis 46.

Levering af matrikel nr. Y1, Y2, Y3, Y4, bydel Y og matrikel nr. Z4, Z3, Z2, Z1, Z7, Z10, Z11 og Z12, bydel Z, der jf. momsbekendtgørelsen § 55, stk. 1, udgør byggegrunde er herefter momspligtige, mens levering af matrikel nr. Z6, Z5, Z9 og Z8, bydel Z, der anses for bebyggede arealer kan sælges momsfrit jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 9.

Skattestyrelsens bemærkninger til Spørgers repræsentants hørings svar af 1. september 2022

Skattestyrelsen skal indledningsvis bemærke, at Spørgernes høringsbemærkninger ikke giver anledning til, at Skattestyrelsen ændrer indstillingen.

Skattestyrelsen finder således stadigvæk, at hovedformålet med sammenlægning af arealerne til Ejendom A og Ejendom B, der umiddelbart derefter overdrages til Udviklingsselskabet, må anses for at udgøre opnåelse af en afgiftsfordel, som er i strid med formålet med momsfrigørelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 9. Konstruktionen anses ikke for forretningsmæssigt begrundet, og der forelægger hermed et misbrug af momsreglerne.

Ad 1 - Vedrørende misbrug

Spørger har fremført, at forbuddet mod misbrug mister sin relevans, når der kan være en anden begrundelse for de omhandlede transaktioner end blot at opnå afgiftsfordele.

Som tidligere anført, følger det af EU-Domstolens praksis, at det er tilstrækkeligt, at *hovedformålet med de omhandlede transaktioner er opnåelsen af en afgiftsfordel. Det behøver dermed ikke at være transaktionens eneste formål, jf. EU-Domstolens sag C-255/02, Halifax plc., præmis 75 og sag C-251/16, Cussens m.fl., præmis 53.*

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at en sammatrikulering, i forbindelse med et salg, anses for forretningsmæssig begrundet, når disposition har en reel betydning for anvendelsen af den faste ejendom og ikke primært er begrundet i et ønske om moms- og afgiftsbesparelser.

Videre har Spørger anført, at dispositionen "sammatrikulering" ikke er en "transaktion" i momslovens forstand og dermed ikke kan udgøre et misbrug af rettigheder i momslovens forstand.

Skattestyrelsen er ikke enige i det af Spørger anførte om at misbrugsbetragtninger alene finder anvendelse på "transaktioner" i momslovens forstand.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at det følger af EU-Domstolens praksis, at det er samtlige relevante omstændigheder i sagen, der skal indgå i vurderingen af, om en eller flere transaktioner kan anses for at udgøre misbrug, jf. sag C-504/10, Tanoarch, præmis 53.

Konstruktionen i nærværende sag består i, at arealerne overdrages til Udviklingsselskabet kombineret med, at arealerne, der udgør byggegrunde umiddelbart før overdragelsen, sammenlægges med en bebygget ejendom. Herved overgår hovedparten af matriklerne fra at være momspligtige byggegrunde til at være moms fritaget fast ejendom.

Spørgers overdragelse af de to ejendomme til udviklingsselskabet vedrører - isoleret set - levering af fast ejendom der er omfattet af moms fritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 9. Tilsvarende udgør sammatrikuleringen - og de heraf følgende manglende momsmæssige konsekvenser af de efterfølgende transaktioner - heller ikke i sig selv et misbrug af reglerne. Det er således transaktionernes indbyrdes nødvendige og planlagte sammenhæng med de øvrige led i den samlede "plan", som endeligt effektueres med sammatrikuleringen, der udgør et misbrug af momsreglerne.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at EU-Domstolens praksis om misbrug på momsområdet viser, at et retsstridigt misbrug af momsreglerne kan komme til udtryk ved en samlet "plan". I Halifax-dommen anvender Domstolen formuleringen "planen vedrørende lettelse af afgiftsbyrden", og også i nærværende sag, kan alene det samlede set-up være udtryk for misbrug af momssystemet, idet de enkelte transaktioner, da først den omhandlede konstruktion var etableret, var reelle økonomiske transaktioner knyttet til Spørgers virksomhed, jf. C-255/02, Halifax, præmis 81.

Udviklingsselskabet har til hensigt at udvikle Ejendom A og Ejendom B og udstykke dem i byggefelter, der på sigt skal sælges til forskellige købere. Byggeretterne vedrørende Ejendom A skal sælges til den investor, der (efter gennemført offentligt udbud) er tildelt ret til kapitalandele i udviklingsselskabet, der skal forestå udviklingen af de første etaper i byudviklingsprojektet. Byggeretterne vedrørende Ejendom B skal sælges til tredjemand.

Når udviklingsselskabet efterfølgende overdrager byggeretterne til investor og tredjemand, knytter den momsmæssige kvalifikation af byggeretterne sig til de underliggende aktiver i form af Ejendom A og

Ejendom B, og byggeretterne kan derfor sidestilles med momsfritaget levering af en fast ejendom med en "gammel" bygning, jf. SKM2017. 524. LSR.

Konstruktionen i nærværende sag, bevirker dermed opnåelse af en momsfordel, som er i strid med formålet med momsfritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 9.

Ad 2 - Henvisning til SKM2022. 349. SR

Spørger har bl.a. anført, at når vilkårene i en købsaftale i SKM2022. 349. SR blev anset for at kunne begrunde sammatrikuleringen som forretningsmæssig, så skal vilkårene i en investerings- og ejerftale på samme vis danne grundlag for den forretningsmæssige begrundelse af sammatrikuleringen.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at de faktiske forhold i nærværende sag ikke er sammenlignelige med forholdene i SKM2022. 349. SR. I den konkrete sag var sammenlægningen af de to matrikler en nødvendig forudsætning for købers anvendelse af den faste ejendom. Sammenlægningen var derfor nødvendig, da det er en forudsætning for at få ibrugtagningstilladelse for byggeriet, at der er tale om én samlet fast ejendom.

Ud fra det oplyste er det Skattestyrelsens opfattelse, at Udviklingselskabet har til hensigt at udvikle ejendommene og udstykke dem i byggefeltet. Sammenlægningen af arealerne på det pågældende tidspunkt anses derfor ikke for en nødvendig forudsætning for ejendommenes anvendelse. At der ved sammenlægningen kan opnås en afgiftsbesparelse på tilslutningsbidrag, som tillige kan opnås efter overdragelsen, kan ikke føre til et andet resultat, uanset at afgiftsbesparelsen indgår som et element i udbudsmaterialet samt ejer- og investeringsaftalen.

Skattestyrelsen anser efter en konkret vurdering konstruktionen i form af sammenlægning af matriklerne og efterfølgende overdragelse af Ejendom A og B til Udviklingselskabet for hovedsageligt at være båret af moms- og afgiftsmæssige hensyn. Hovedformålet med at gennemføre transaktionerne og sammenlægningen på den valgte måde må dermed anses for at udgøre opnåelse af en afgiftsfordel, som er i strid med formålet med momsfritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 9

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 og 2 besvares med "Nej, se dog indstilling og begrundelse."

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Momslovens § 3, stk. 1:

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.

Momsbekendtgørelsens § 53, stk. 1 (tidligere § 54, stk. 1):

Ved begrebet bygning i momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra a, forstås grundfaste konstruktioner, som er færdiggjorte til det formål, de er bestemt til. Levering af dele af en sådan bygning anses ligeledes for at være levering af en bygning.

Momsbekendtgørelsens § 55, stk. 1 (tidligere § 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.

Praksis

C-71/18, KPC Herning

EU-Domstolen udtaler, at artikel 12, stk. 1, litra a) og b), og artikel 12, stk. 2 og 3, samt artikel 135, stk. 1, litra j) og k), i momsdirektivet skal fortolkes således, at en transaktion i form af levering af en grund, hvorpå der på leveringstidspunktet er opført en bygning, ikke kan kvalificeres som levering af en "byggegrund", selv om det er parternes hensigt, at bygningen skal rives helt eller delvist ned. Det forudsættes, at transaktionen er økonomisk uafhængig af de øvrige ydelser og ikke sammen med disse udgør én enkelt transaktion.

C-251/16, Cussens mfl.

Princippet om forbud mod misbrug skal fortolkes således, at det - uanset, om der findes en national foranstaltning, der giver dette princip virkning i den nationale retsorden - kan anvendes direkte med henblik på at nægte fritagelse for merværdiafgift ved et salg af fast ejendom som det i hovedsagen omhandlede, der er foretaget før afsigelsen af dom af 21. februar 2006, Halifax m.fl. (C-255/02), uden at retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning er til hinder herfor.

Rådets sjette direktiv skal fortolkes således, at i tilfælde, hvor transaktioner som de i hovedsagen omhandlede skal omdefinieres under anvendelse af princippet om forbud mod misbrug, kan de dele af disse transaktioner, som ikke udgør et sådant misbrug, være merværdiafgiftspligtige på grundlag af de relevante bestemmelser i den nationale lovgivning, der fastsætter en sådan afgiftspligt.

Princippet om forbud mod misbrug skal fortolkes således, at der med henblik på, på grundlag af præmis 75 i dom af 21. februar 2006, Halifax mfl. (C-255/02), at fastslå, om det væsentlige formål med de i hovedsagen omhandlede transaktioner er at opnå en afgiftsfordel, skal tages hensyn til formålet med de lejeaftaler, der lå forud for salget af de i hovedsagen omhandlede ejendomme isoleret set.

Princippet om forbud mod misbrug skal fortolkes således, at levering af fast ejendom, som de i hovedsagen omhandlede leveringer, kan indebære opnåelsen af en afgiftsfordel i strid med formålet med de relevante bestemmelser i Rådets sjette direktiv, når den pågældende faste ejendom, før salget heraf til tredjemand, endnu ikke var taget faktisk i brug af sin ejer eller lejer. Det tilkommer den forelæggende ret at undersøge, om dette er tilfældet i tvisten i hovedsagen.

Princippet om forbud mod misbrug skal fortolkes således, at det skal finde anvendelse i en situation som den i hovedsagen omhandlede, der vedrører en eventuel fritagelse for merværdiafgift af en transaktion om levering af fast ejendom.

Følgende fremgår af dommens præmis 33, 44, 46 og 53:

p 33. Princippet om forbud mod misbrug kan dermed gøres gældende over for en afgiftspligtig person for navnlig at nægte vedkommende retten til momsfratagelse, også selv om der ikke findes bestemmelser i national ret, som foreskriver en sådan nægtelse (jf. i denne retning dom af 18.12.2014, Schoenimport »Italmoda« Mariano Previti m.fl., C-131/13, C-163/13 og C-164/13, EU:C:2014:2455, præmis 62).

p. 44. Henset til disse betragtninger skal det første og det andet spørgsmål besvares med, at princippet om forbud mod misbrug skal fortolkes således, at det - uanset om der findes en national foranstaltning, der giver dette princip virkning i den nationale retsorden - kan anvendes direkte med henblik på at nægte momsfratagelse for salg af fast ejendom som det i hovedsagen omhandlede, der er foretaget før Halifax-dommens afsigelse, uden at retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning er til hinder herfor.

p 46. Det bemærkes, at når der er konstateret et misbrug, skal de transaktioner, der indgår heri, omdefineres med henblik på at reetablere den situation, der ville have foreligget, hvis de transaktioner, der udgør dette misbrug, ikke var blevet foretaget. Denne omdefinering må imidlertid ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at sikre den korrekte opkrævning af moms og forhindre afgiftsunddragelse (jf. i denne retning Halifax-dommen, præmis 92, 94 og 98, og dom af 22.12.2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, præmis 48 og 52).

p 53. I denne henseende skal det indledningsvis fremhæves, at i modsætning til det, som appellanterne i hovedsagen har gjort gældende i deres skriftlige indlæg til Domstolen, forudsætter den retspraksis, der følger af Halifax-dommen, ikke, at det eneste formål med de omhandlede transaktioner er at opnå en afgiftsfordel. Selv om transaktioner, der udelukkende forfølger et sådant formål, kan opfylde det krav, som følger af denne retspraksis, har Domstolen i præmis 45 i dom af 21. februar 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108), præciseret, at det samme gør sig gældende, når opnåelse af en afgiftsfordel er hovedformålet med den omhandlede transaktion.

C-504/10, Tanoarch s.r.o.

Det tilkommer den forelæggende ret at vurdere samtlige relevante omstændigheder i sagen med henblik på afgørelsen af, om en transaktion som den i hovedsagen omhandlede kan anses for at udgøre misbrug i momssammenhæng. De nævnte omstændigheder er bl.a. karakteriseret ved, at der endnu ikke er sket patentering af den omhandlede opfindelse, at de rettigheder, som er knyttet til opfindelsen, indehaves af flere personer, hvoraf flertallet er etableret på samme adresse og repræsenteret ved samme fysiske person, at den indgående moms, som skal betales, ikke er blevet betalt, og at det selskab, der overdrog andelen af samejet, er blevet opløst uden likvidation.

C-255/02, Halifax plc

Domstolen udtaler, at 6. momsdirektiv skal fortolkes således, at det ikke giver afgiftspligtige personer ret til at fradrage købsmoms, når de transaktioner, der begrunder denne ret, udgør et misbrug. Konstatation af et misbrug kræver for det første, at de omhandlede transaktioner - selv om de betingelser formelt er overholdt, der er fastsat i de relevante bestemmelser i sjette direktiv og i den nationale lovgivning til gennemførelse af direktivet - ville indebære opnåelse af en afgiftsfordel, som det ville stride mod formålet med disse bestemmelser at tildele. For det andet skal det tillige fremgå af en samlet række objektive omstændigheder, at hovedformålet med de omhandlede transaktioner er at opnå en afgiftsfordel.

Følgende fremgår af dommens præmis 74-75:

p 74. Henset til disse betragtninger fremgår det, at konstatering af et misbrug på momsområdet for det første kræver, at de omhandlede transaktioner — selv om de betingelser formelt er overholdt, der er

fastsat i de relevante bestemmelser i sjette direktiv og i den nationale lovgivning til gennemførelse af direktivet — ville indebære, at der blev opnået en afgiftsfordel, som det ville stride mod formålet med disse bestemmelser at tildele.

p 75. For det andet skal det tillige fremgå af en samlet række objektive omstændigheder, at hovedformålet med de omhandlede transaktioner er opnåelsen af en afgiftsfordel. Således som generaladvokaten har præciseret i forslaget punkt 89, mister forbuddet mod misbrug sin relevans, når der kan være en anden begrundelse for de omhandlede transaktioner end blot at opnå afgiftsfordele.

SKM2017. 524. LSR

Landsskatteretten fandt, at et selskabs overdragelse af byggeretten på selskabets ejendom, hvorpå der var beliggende en gammel bygning, var fritaget for moms.

SKM2022. 349. SR

Spørger indgik i 2020 en betinget købsaftale vedrørende salg af matr.nr. Y1 og Y2. Det solgte areal bestod af matr.nr. Y1, hvorpå der var opført funktionsdygtige bygninger samt matr.nr. Y2, som var ubebygget. Forinden køber meddelte sælger endelig handel var matr.nr. Y2 blevet sammenlagt med matr.nr. Y1 til en ny samlet ejendom.

En sammenlægning af matrikel Y1 og Y2, bevirker blandt andet, at matrikel Y2, der som udgangspunkt udgør en byggegrund efter reglerne i momsbekendtgørelsens § 55, stk. 1, efter sammenlægningen udgør en del af en bebygget ejendom der kan sælges momsfrit efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 9.

Skatterådet kunne bekræfte, at salg af den nye matr.nr. Y1 kan ske momsfrit, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, da sammenlægningen af matr.nr. Y1 og Y2, på det pågældende tidspunkt, anses for forretningsmæssig begrundet da det er en nødvendig forudsætning for købers anvendelse af grunden.

Hovedformålet med at gennemføre transaktionerne på den valgte måde udgør dermed ikke opnåelsen af en afgiftsfordel der kan anses for misbrug.