

Udskriftsdato: mandag den 12. januar 2026

AFG nr 10449 af 20/12/2022 (Gældende)

Salg af byggegrunde anvendt til moms fritaget virksomhed hhv. stillet vederlagsfrit til rådighed

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 21-0421553

Salg af byggegrunde anvendt til momsfritaget virksomhed hhv. stillet vederlagsfrit til rådighed

Spørger 1 og Spørger 2 ejer hver sin del af en landbrugsejendom. Spørgerne har ejet ejendommen siden 1978 og ejerskabet er delt 50/50. Spørger 1 har stillet sin del af Landbrugsejendommen vederlagsfrit til rådighed for Spørger 2. Spørger 2 har oprindeligt anvendt landbrugsejendommen til landbrugsformål i eget regi, men han har sidenhen ladet landbrugsejendommen overgå til bortforpagtning. Spørger 1 og 2 har hver især til hensigt at sælge en del af deres del af landbrugsejendommen, når denne del overgår til byzone.

Skatterådet kan bekræfte, at Spørger 1 ikke sælger ejendommen i egenskab af afgiftspligtig person, idet Spørger har stillet ejendommen vederlagsfrit til rådighed for Spørger 2.

Skatterådet kan endvidere bekræfte, at Spørger 2 salg af ejendommen er momsfritaget efter momslovens § 13, stk. 2, under forudsætning af, at Spørger 2 i sin ejerperiode indtil overdragelsen til køber, er blevet tilfaktureret momspligtige omkostninger, som Spørger ikke har kunnet fradrage af den årsag, at omkostningerne har haft en direkte og umiddelbar tilknytning til den momsfritagne udlejning.

Skatterådsmøde 20. december 2022 - SKM2023. 72. SR

Spørgsmål

1. Er Spørger 1 en afgiftspligtig person og derved omfattet af momsloven?
2. Er Spørger 1's salg af dennes del af matr. x (Delejendommen), momsfri?
3. Er Spørger 2 en afgiftspligtig person og derved omfattet af momsloven?
4. Er Spørger 2's salg af dennes del af matr. x (Delejendommen), momsfri?

Svar

1. Nej
2. Ja
3. Ja
4. Ja, se begrundelse

Under hensyn til skattemyndighedernes tavshedspligt, jf. skatteforvaltningslovens § 17, offentliggøres det bindende svar i redigeret form.

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger 1 og Spørger 2 ejer hver sin del af en landbrugsejendom. Spørgerne har ejet ejendommen siden 1978 og ejerskabet er delt 50/50.

Landbrugsejendommen har et samlet areal på 488.988 m² og ejendommen består af 5 matrikler.

Spørger 1 har stillet sin del af Landbrugsejendommen vederlagsfrit til rådighed for Spørger 2. Spørger 1 har således ikke selv anvendt sin del af ejendommen til indtægtsgivende aktiviteter.

Spørger 2 har oprindeligt anvendt landbrugsejendommen til landbrugsformål i eget regi, men han har sidenhen ladet landbrugsejendommen overgå til bortforpagtning. Bortforpagtningen er oprindeligt sket med moms. Med virkning fra 1. oktober 2020 er bortforpagtningen af matr. x, dog ændret varigt til momsfri bortforpagtning. Forpagtningsaftalen er tilpasset i overensstemmelse hermed. Som det fremgår af aftalen, er det alene Spørger 2, der er bortforpagter af landbrugsejendommen.

Spørger 2 har haft en frivillig registrering for bortforpagtning af ejendommen siden 1. januar 2010. Den frivillige registrering er modificeret pr. 1. oktober 2020, så den nu ikke omfatter matr. x. De øvrige 4 matrikler er fortsat omfattet af den frivillige registrering. Bemærk også her, at det alene er Spørger 2, der er omfattet af registreringerne.

Spørger 1 og 2 har hver især til hensigt at sælge en del af deres del af landbrugsejendommen i form af størstedelen af matr. x. Der er indgået en overdragelsesaftale herom.

Det følger af overdragelsesaftalen, at Spørger 1 og 2 skal beholde ca. 3.662 m² af den sydøstlige del af matr. x. Køber erhverver derved kun ca. 49.250 m² af matriklen. Det areal, der erhverves af Køber, betegnes i det følgende som Delejendommen. Delejendommen er ubebygget.

Aftalen med Køber er indgået med en række betingelser fra Købers og Sælgers side herunder, at lokalplan for området er endelig, upåklaget og upåankelig. Af overdragelsesaftalen fremgår følgende i relation hertil:

"14.1 Aftalen er fra Købers side betinget af:

14.1.1 at Køber under due diligence-perioden og inden for fristen, jf. pkt. 6.1 ikke finder forhold, som giver Køber anledning til bemærkninger.

14.1.2 at Lokalplanen til Projektet opnås og at denne er endelig, upåklaget og upåankelig.

14.1.3 at Ejendommen pr. Overtagelsesdagen er fri for leje- og forpagtningsaftaler, samt andre brugsret-tigheder mv.

14.2 Aftalen er fra Sælgers side betinget af:

14.2.1 at købesummen deponeres i henhold til Aftalen.

14.2.2 at Køber indgår endelig og bindende aftale om køb af ejendommen matr.nr. Ids, Bredal By, Engum.

14.2.3 at Lokalplanen til Projektet opnås og at denne er endelig, upåklaget og upåankelig.

14.2.4 at Udstykningen er gennemført ved Geodatastyrelsens godkendelse og endelig registreret hos Tinglysningsretten, idet Sælger dog alene kan påberåbe sig denne, såfremt Sælger sikrer den fornødne fremdrift i udstykningsprocessen.

14.3 Ovennævnte betingelser skal være opfyldt senest 24 måneder efter underskrift af Aftalen. Parterne skal loyalt søge betingelserne opfyldt rettidigt. Hvis betingelsen ikke er opfyldt eller frafaldet af Køber inden fristens udløb, bortfalder denne Aftale.

14.3.1 Køber kan vælge at forlænge fristen i pkt. 14.3 med 6 måneder, såfremt Køber betaler kr. 500.000 ("Optionspræmien") til Sælger.

14.3.2 Hvis Køber efterfølgende gennemfører handlen, fratrækkes Optionspræmien i købesummen. Såfremt Køber ikke efter betaling af Optionspræmien gennemfører handlen, vil Optionspræmien i sin helhed tilfalde Sælger som betaling for Eksklusivitetsperioden."

Overtagelsesdagen er 2 uger efter, at Køber har opnået endelig byggetilladelse til sit projekt.

Spørger foretager ingen byggemodning af Delejendommen. Der sker således alene udstykning af matriklen, hvor der samtidig indgår en ophævelse af sam-matrikuleringen med den øvrige landbrugsejendom.

Skattestyrelsen har anmodet om redegørelse for, hvordan ejendommen er medtaget i regnskabet for den personlige erhvervsvirksomhed Spørger 2, samt oplyst om Spørger 2 har afholdt udgifter, forbundet med Spørger 1's del af ejendommen, herunder eksempelvis betaling af renter, afdrag på lån, ejendomsskat, vedligeholdelse og forbedringer mv.

Det er i denne forbindelse oplyst, at ejendommen er medtaget fuldt ud hos Spørger 2 i regnskabet under hans erhvervsdel. Der sondres ifølge Spørger 2's rådgiver generelt ikke i forhold til ejerskab i egenkapitalen, når en ejendom ejes af ægtefæller.

Skattemæssigt er alle indtægter og udgifter placeret hos Spørger 2, da det er ham, der driver virksomheden. Det er også Spørger 2, der afholder alle udgifter forbundet med ejendommen.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Det er Spørgers opfattelse, at spørgsmål 1 skal besvares med et "Nej". Spørgsmål 2, 3 og 4 skal besvares med et "Ja".

Spørger 1 er følgelig ikke en afgiftspligtig person og kan derfor sælge sin del af Delejendommen momsfrit.

Spørger 2 er en afgiftspligtig person, men kan sælge sin del af Delejendommen momsfrit, henset til, at salget er momsfrit i henhold til momslovens § 13, stk. 2.

Afgiftspligtig person (spørgsmål 1 og 3)

For at en levering af varer eller ydelser er momspligtig, er det efter momslovgivningen en forudsætning, at leveringen foretages mod vederlag af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab.

Ifølge momslovens § 3, stk. 1, forstås ved en afgiftspligtig person "juridiske eller fysiske personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed". Stk. 2 indeholder en udvidelse af begrebet, men ingen af de nævnte udvidelser er relevante her.

Ved økonomisk virksomhed forstås især udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.

Spørger 1

Som det fremgår af de indledende bemærkninger, har Spørger 1 på intet tidspunkt anvendt sin del af Delejendommen til selvstændig økonomisk virksomhed. Spørger 1 har alene stillet sin del af Delejendommen vederlagsfrit til rådighed for Spørger 2.

Spørger 1 har således ikke opnået nogen form for indtægter fra ejendommen, og hun har heller ikke forsøgt at opnå sådanne. Det skal her understreges, at det er Spørger 2, der har været momsregistreret, har indgået forpagtningsaftale med forpagterne, og det er også Spørger 2, der beskattes af indtægterne fra landbrugsdrift/bortforpagtning. Der er således ikke tale om, at virksomheden har været drevet i I/S-regi.

Spørger 1 har med andre ord alene haft et passivt ejerskab til Delejendommen, der nu sælges. Et sådant salg er ikke momspligtigt, da Danmark ikke har implementeret momssystemdirektivets artikel 12, stk. 1, hvilket er nødvendigt, hvis enkeltstående salg af fast ejendom skal medføre, at en enkeltstående transaktion med fast ejendom kan udløse, at en sælger bliver en afgiftspligtig person, jf. blandt andet præmis 33 i EU-domstolens dom i C-180/10 og C-181/10 (Slaby & Kuc-dommene).

Det fremgår af disse sager, at bestemmelsen i direktivets artikel 12, stk. 1 "*fastsætter en mulighed, ikke en forpligtelse, for medlemsstaterne. For at kunne udnytte muligheden efter denne bestemmelse er*

medlemsstaterne derfor forpligtet til at beslutte at anvende bestemmelsen (jf. analog dom af 4.6.2009, sag C-102/08, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, Sml. I, s. 4629, præmis 51 og 52)".

Dommen er blandt andet kommenteret af Skatteministeriet i en kommentar, som er offentliggjort i SKM2012. 297. SKAT. Af kommentaren fremgår i overensstemmelse med principperne fastslået i Slaby & Kuc-dommen;

" 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."

Skatterådet har hertil udtalt, at det at stille et aktiv vederlagsfrit til rådighed for en anden ikke er at agere afgiftspligtig person. Således har Skatterådet i et bindende svar fra 2018 fastslået, at det at stille et aktiv vederlagsfrit til rådighed for et interessentskab ikke skal anses som levering af en vare/ydelse mod vederlag. Det gælder, uanset at en interessent måtte modtage en overskudsandel fra I/S'et. Se i den forbindelse SKM2018. 267. SR. Samme må helt naturligt gælde i den situation, hvor en ejer stiller sin halvdel af ejendommen vederlagsfrit til rådighed for en medejer uden selv at indgå i denne virksomhedsaktivitet.

Spørger skal i tilknytning til ovenstående understrege, at det alene er Spørger 1, der har retsevne til at sælge sin del af Delejeendommen. Det har ingen anden retsevne til, heller ikke Spørger 2. Se i den forbindelse EU-Domstolens dom i XT-sagen (C-312/19) og i HE-sagen (25/03), hvor det understreges, at der skal tages stilling til, hvilken enhed, der har retsevne til at handle selvstændigt i den givne transaktion, når det vurderes, hvem der er den reelle sælger af et aktiv.

Således har Spørger 1 sammenfattende ikke foretaget handlinger, der kan medføre, at Spørger 1 kan være en afgiftspligtig person. Særligt ikke, da Spørger 1 heller ikke har taget eller vil tage aktive skridt mod udnyttelse af Ejendommen svarende til mobilisering af midler, der svarer til dem, der anvendes af en producent, handledende eller tjenesteyder. Der gennemføres således ikke bygge- og anlægsarbejder, ligesom der ikke anvendes markedsføringsmidler.

Det betyder, at Spørger 1 ikke er en afgiftspligtig person ved frasalg af sin del af Delejeendommen (50 pct. af Købesummen).

Spørger 2

Da Spørger 2 p.t. udnytter den fulde landbrugsejendom, og herunder hele Delejeendommen, til indtægtsgivende aktivitet, udøver Spørger en sådan form for virksomhed, at Spørger må anses som en afgiftspligtig person.

Det betyder, at Spørger 2 er en afgiftspligtig person ved frasalg af sin del af Delejeendommen (50 pct. af Købesummen).

Som konsekvens heraf, er det nødvendigt at vurdere den momsmæssige behandling af aktivet ved salg af aktivet.

Salg af byggegrunde (spørgsmål 2 og 4)

Det følger af Momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, at salg af fast ejendom er fritaget for moms.

Momsfritagelsen gælder dog ifølge § 13, stk. 1, nr. 9, litra b ved levering af byggegrund, uanset om den er byggemodnet.

Fritagelser

§ 13. Følgende varer og ydelser er fritaget for afgift:

...

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.

....

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.

Stk. 3. Skatteministeren kan fastsætte nærmere regler om afgrænsningen af fast ejendom i henhold til stk. 1, nr. 9.

Skatteministeren har i medfør af Momslovens § 13, stk. 3, fastsat nærmere regler om afgrænsningen af byggegrunde i momsbekendtgørelsens 56, hvori det fastslås;

§ 56. 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.

Stk. 2. Ved særskilt levering af en bebygget grund i momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra b, 2. led, forstås levering af ethvert grundareal med grundfaste konstruktioner som omhandlet i § 54, stk. 1, i denne bekendtgørelse, hvor der ikke samtidig med leveringen af grundarealet sker levering af de på grunden opførte grundfaste konstruktioner.

Stk. 3. Overdragelse af tinglige rettigheder, som giver indehaveren heraf brugsret til en byggegrund anses for at være levering af en byggegrund, når rettigheden er givet på sådanne vilkår, at den kan sidestilles med en levering.

Stk. 4. Overdragelse af andele og aktier, når besiddelsen heraf retligt eller faktisk sikrer rettigheder som ejer eller bruger over en byggegrund, anses for at være levering af en byggegrund.

Da Køber først skal erhverve Delejemdommen, når denne henligger i byzone, og der foreligger byggetilladelse, vil denne utvivlsomt udgøre en byggegrund og således være omfattet af undtagelsen i Momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra b. Det betyder, at der i udgangspunktet er tale om en momspligtig transaktion, hvis Spørger er en afgiftspligtig person.

Momslovens § 13, stk. 2

Uagtet, at der i udgangspunktet er momspligt for byggegrunde, indeholder Momslovens § 13, stk. 2, en særlig momsfritagelse, når der er tale om et aktiv, der alene har været anvendt i forbindelse med virksomhed, der er fritaget for moms efter stk. 1, eller af varer, hvis anskaffelse eller anvendelse har været undtaget fra retten til fradrag efter kapitel 9, er fritaget for moms.

Bestemmelsen er relevant i det omfang matrikler er ubebyggede og betragtes som byggegrunde i henhold til momsbekendtgørelsens definition herpå.

Efter gældende praksis, som er fastslået i en række bindende svar afgivet af Skattestyrelsen og Skatterådet, gælder momsfritagelsen i de tilfælde, hvor sælger udelukkende har haft anvendt den faste ejendom til momsfri bortforpagtning.

Momsfritagelsen gælder herudover også, hvis der efter overgang til byzone alene har været anvendelse til momsfri bortforpagtning. Her bortset således fra evt. momspligtig bortforpagtning før overgang til byzone, jf. blandt andet SKM2016. 245. SR og SKM2018. 386. SR.

Dette indebærer, at matrikler, som historisk set har været anvendt til både momspligtige og momsfrie aktiviteter, utvivlsomt kan sælges momsfrit, hvis anvendelsen af matriklen *efter* lokalplanens vedtagelse udelukkende har været momsfri, og sælger ikke byggemodner arealet. Dette underbygges netop af SKM2016. 245. SR, hvor Skatterådet nåede frem til, at et areal kunne handles momsfrit med følgende begrundelse:

"Det er imidlertid SKATs opfattelse, at arealet skiftede karakter, da det i medfør af lokalplanen overgik fra landzone, med noteret landbrugspligt, til byzone, udlagt til formål som muliggør opførelse af bygninger, jf. momsbekendtgørelsens § 56, stk. 1.

Med udgangspunkt i Landsskatterettens afgørelse i SKM2015. 627. LSR, er det SKATs opfattelse, at den "vare", der blev solgt i juli 2015, ikke var jord noteret med landbrugspligt, men byggegrunde.

I tiden fra lokalplanens ikrafttræden, i marts 2015, til salget af arealet i juli 2015, har Spørger alene anvendt det pågældende areal til momsfritaget udlejning, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 8.

På denne baggrund er det SKATs opfattelse, at Spørgers salg af de knap 10 ha. af ejendommen er momsfrit jf. momslovens § 13, stk. 2."

Denne praksis er også bekræftet i Skatterådets bindende svar offentliggjort i SKM2018. 386. SR. I det pågældende bindende svar bekræftede Skatterådet, at salget var momsfrit, idet sælger i tiden fra den kommende lokalplans ikrafttræden til salget af arealet ville finde sted, alene ville have anvendt det pågældende areal til momsfritaget udlejning, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 8.

Vi ser ingen bevæggrunde for, at nærværende anmodning om bindende svar skal besvares anderledes end tidligere bindende svar, hvis der er momsfri bortforpagtning efter overgang til byzone. Det gælder, uanset varigheden af den momsfrie bortforpagtning, da der er tale om et mangeårigt forpagtningsforhold.

Det forhold, at der ikke nødvendigvis finder momsfri bortforpagtning sted efter overgang til byzone, ændrer efter vores opfattelse heller ikke på, at salget kan ske momsfrit. Skatterådet har således i et bindende svar fra 2016 fastslået, at et salg af et ubebygget areal i byzone også kan ske momsfrit, hvis der er sket udtagning fra momspligtigt til momsfrit formål før overgang til byzone. Det gælder, uanset arealet efter overgang til byzone ikke har været bortforpagtet, jf. § 13, stk. 2, og SKM2016. 473. SR.

I det bindende svar fastslog Skatterådet mere specifikt, at en virksomhed, der har bortforpagtet arealer med moms og forud for overgang til byzone har udtaget disse endeligt til momsfrit formål (momsfri bortforpagtning), kan sælge disse arealer momsfrit, når der ikke resterer en momsreguleringsforpligtelse

på arealet. I den pågældende sag havde sælger først indgået en aftale med køber, hvorefter sælger ophævede den frivillige momsregistrering på det areal, der skulle overdrages til køber, når lokalplan forelå på arealet.

Dette bindende svar stemmer da også fint overens med, hvad der blev fastslået i SKM2008. 129. ØLR, idet Østre Landsret her nåede frem til, at udtagningen af et aktiv til fuldt ud momsfrit formål medfører, at der gøres endeligt op med momspligten, forudsat udtagningen entydigt er udtaget til den momspligtige virksomhed uvedkommende formål. Der skal derfor i sådanne tilfælde ikke beregnes salgsmoms, hvis aktivet senere sælges, jf. momslovens § 13, stk. 2.

I den anførte sag skulle to busselskaber sælge en række busser, der var indkøbt til blandet momspligtig og momsfri anvendelse. Busserne var erhvervet ved momsfrie virksomhedsoverdragelser, og busselskaberne var dermed indtrådt i overdragerens momsmæssige stilling. Busserne var af sælger taget ud som reservebusser til momsfri rutebuskørsel (busbanken), hvormed busselskabet vurderede, at salget kunne ske momsfrit efter momslovens § 13, stk. 2. SKAT var ikke enige i det momsfrie salg, hvorfor sagen blev indbragt for Landsskatteretten.

Landsskatteretten fastslog i sagen, at det ene selskab havde dokumenteret, at busserne forud for salget var udtaget til momsfri anvendelse. Idet busserne således på tidspunktet for salget allerede var udtaget af den momspligtige virksomhed, var salget ikke momspligtigt. I den anden sag var SKAT principielt enig i, at busserne kunne sælges momsfrit efter udtagning til fuldstændig momsfri anvendelse. SKAT fandt blot ikke, at sælger kunne dokumentere, at busserne fuldt ud var udtaget til momsfri anvendelse. SKAT kunne således dokumentere, at der fortsat blev fratrullet delvis moms på busparken, og at der var momspligtige reklamer i busserne. Landsskatteretten fulgte SKATs indstilling og fastslog, at der ikke var sket udtagning af sidstnævnte busser.

Ved sagens behandling i Østre Landsret gjorde Skatteministeriet gældende, at busserne ikke kunne anses som udtaget i momsmæssig henseende, jf. momslovens § 8, stk. 2, og at salget derfor var momspligtigt, jf. § 13, stk. 2, modsætningsvist.

Skatteministeriet var således indledningsvis enig i, at der i tilfælde af udtagning af busserne til fuldt ud momsfri anvendelse kunne gennemføres et momsfrit salg. Blot fandt Skatteministeriet ikke, at der kunne dokumenteres en sådan udtagning. At busserne stod ubenyttet hen, var således efter Skatteministeriets opfattelse ikke tilstrækkeligt til, at busserne blev anvendt til virksomheden uvedkommende formål.

Der hersker dermed ikke tvivl om, at det juridisk anerkendes, at aktiver/investeringsgoder, der udtages til virksomheden uvedkommende formål (herunder udelukkende momsfri anvendelse), kan sælges momsfrit efter udtagningen.

Denne praksis gælder naturligvis også for fast ejendom, der udtages til momsfri udlejning/bortforpagtning, idet der ikke i momslovgivningen sondres mellem typer af aktiver. I den forbindelse skal det understreges, at afmeldelsen af den frivillige registrering for bortforpagtning af jorden på ejendommen tydeligt understreger udtagningen pr. 30. september 2020 og må anses som fyldestgørende dokumentation for udtagningen. Der er således ikke samme udfordringer med bevisbyrden for ejendomme som for busser.

Konsekvensen af denne udtagning må helt naturligt i overensstemmelse med allerede gældende praksis være, at salget af Delejendommen omfattet af denne anmodning om bindende svar i forhold til Spørger 2 kan ske momsfrit, idet det er fastslået, at Delejendommen er endeligt udtaget til momsfrit formål, jf. det resultat, som Skatterådet også nåede frem til i SKM2016. 473. SR. Det forhold, at arealet overgår til byzone forud for overdragelsestidspunktet, kan ikke ændre på, at salget kan ske momsfrit.

At det efter udtagning er muligt at sælge det pågældende areal momsfrit, følger også af de bemærkninger, som er afgivet i forbindelse med behandlingen af L27 i dette folketingsår (lov nr. 1295 af 5. december 2019).

Således fremgår det også af punkt 3.10 i Betænkning afgivet af Skatteudvalget den 19. november 2019 til lovforslaget, at den nye bestemmelse omkring udtagningsmoms af investeringsgoder ikke finder anvendelse på investeringsgoder, som er overgået til udelukkende at blive anvendt til momsfrie aktiviteter i virksomheden før ikrafttræden af lovændringen om udtagningsmoms. Det kan derfor ikke blive aktuelt at betale udtagningsmoms for den allerede foretagne udtagning.

Videre fremgår det af besvarelsen af spørgsmål 8 stillet af FSR under behandlingen af L27 (L27A), at når der er sket udtagning af fast ejendom, så er der gjort endelig op med momsen. Se boksen nedenfor med uddrag fra besvarelsen af spørgsmål 8.

Indtræder der ikke en fornyet momspligtig anvendelse, kan den faste ejendom således sælges momsfrit. Dette må nødvendigvis gælde, uanset om der faktisk skulle betales udtagningsmoms eller udtagningen var fritaget for moms som følge af, at Ejendommen på udtagningsstidspunktet var omfattet af momsfritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 9.

Eksempel 2 - udtagning af fast ejendom

FSR opstiller følgende eksempel. Der sker nyopførelse af 20 ens lejligheder til beboelse.

Prisen herfor er 40.000.000 kr. med tillæg af moms på 10.000.000 kr. Momsen fradrages fuldt ud, da lejlighederne udelukkende skal anvendes til momspligtige aktiviteter i form af salg. 5 lejligheder kan ikke sælges og overgår derfor til udelukkende momsfritaget udlej-

ning i år 2. Der betales udtagningsmoms på baggrund af markedsprisen. 2 af lejlighederne sælges i år 4 efter momsfritaget udlejning i år 2-4, og de resterende 3 lejligheder sælges i år 6 efter momsfritaget udlejning i år 2-6.

FSR's eksempel indeholder yderligere betragtninger, der dog ikke er relevante for bemærkningerne til det konkrete eksempel.

Hertil bemærkes

For så vidt angår det konkrete *eksempel 2* bemærkes, at ved udtagning, hvor lejlighederne overgår fra fuld momspligtig aktivitet til udelukkende momsfritaget aktivitet, sidestilles dette med levering mod vederlag. De to lejligheder, der udtages i år 2, vil derfor blive udtagningsbeskattet, i det omfang leveringen kan anses som momspligtig. Hvis lejlighederne efterfølgende har været anvendt til fuld momsfritaget aktivitet og sælges i år 4 fra den ikke-momspligtige del af virksomheden, vil lejlighederne kunne sælges momsfrit efter momslovens § 13, stk. 2. Momslovens § 13, stk. 2, foreskriver, at levering af varer, der alene har været anvendt til momsfritaget virksomhed, er fritaget for afgift.

De resterende tre lejligheder, der sælges i år 6, er også udtaget i år 2 (med dertilhørende udtagningsbeskatning). Da lejlighederne går fra at have været en del af en momspligtig aktivitet til udelukkende momsfritaget aktivitet, vil dette salg også kunne ske momsfrit efter momslovens § 13, stk.

Sammenfattende kan der derfor ikke herske tvivl om, at salget ift. Spørger 2 er momsfrit, uanset om der sker bortforpagtning efter overgang til byzone henset til, at Delejendommen er endeligt udtaget til momsfrit formål.

Spørgers høringssvar

Afgiftspligtig person

Skattestyrelsen vurderer, at Spørger 1 som person ikke driver selvstændig økonomisk virksomhed med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter, jf. momslovens § 3, selvom hun lader sin ægtefælle, der driver økonomisk virksomhed, betale ejeromkostninger på den fælles ejede ejendom, herunder f.eks. ejendomsskatter.

Af indstillingen fremgår det, at Spørger 1 stiller ejendommen vederlagsfrit til rådighed - men samtidig kan vi se af andre indstillinger, at en anden parts betaling af ejendomsskatter bliver betragtet som økonomisk virksomhed med udlejning af fast ejendom.

Spørger vil derfor gerne sikre sig, at Skattestyrelsen har inddraget dette faktum i indstillingen vedrørende Spørger 1. Spørger argumenterer i det følgende for, at en erhvervsdrivende ægtefælles betaling af den anden ægtefælles ejerudgifter vedrørende det aktiv der drives virksomhed med, ikke skal betragte som økonomisk virksomhed med udlejning.

Grundlæggende mener Spørger, at det er helt naturligt at eje et aktiv sammen i et ægteskab, uden at dette medfører at den "passive ægtefælle" driver udlejningsvirksomhed til den "aktive ægtefælle". Spørgers begrundelser for dette har følgende overskrift:

1. At stille en fælles ejendomsret til rådighed for sin ægtefælle, er ikke udtryk for økonomisk virksomhed i momslovens forstand, men en privat disposition og skattemæssigt begrundet, da overskud for erhvervsvirksomhed skal beskattes hos den person, der driver virksomheden (landbrugsvirksomheden/bortforpagtningen).

Ad 1 - At stille en fælles ejendomsret til rådighed for sin ægtefælle er ikke økonomisk virksomhed

For at en privatperson kan anses for at være en afgiftspligtig person, der udøver selvstændig økonomisk virksomhed med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter kræves det, at vedkommende mobiliserer midler på linje med, hvad en producent, handlende eller tjenesteyder gør. Det følger af fast praksis fra EU-Domstolen, f.eks. præmis 50 og 51 i de forenede sager C- 180/10 og C-181/10 (Slaby og Kuc). Den almindelige udøvelse af en ejendomsret sker ikke i egenskab af at være afgiftspligtig person:

"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 momspligtig i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, og artikel 12, stk. 1, 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 momsdirektivets artikel 9, stk. 1, andet afsnit - skal personen betragtes som udøvende »økonomisk virksomhed« i den nævnte artikels forstand, og skal følgelig anses for en momspligtig person."

Vurderingen af om en person er en afgiftspligtig person, skal foretages ud fra en samtlige sagens konkrete omstændigheder, jf. f.eks. EU-domstolens dom i sagen vedrørende Enkler (C-230/94), præmis 29:

"Endvidere bemærkes, at uanset at det ikke på grundlag af kriterier vedrørende resultatet af den pågældende virksomhed i sig selv kan afgøres, om virksomheden udøves med henblik på at tilvejebringe indtægter af en vis varig karakter, er den periode, hvor godet faktisk udlejes, kundekredsens omfang og

indtægternes størrelse, momenter, der — idet de udgør en del af samtlige konkrete omstændigheder — sammen med andre omstændigheder kan tages i betragtning ved vurderingen."

Det følger af præmis 53 i EU-domstolens dom i sag C-288/19, QM, at det i forbindelse med vurderingen af begrebet "afgiftspligtig person" i udlejningssituationer blandt andet skal vurderes, om der foreligger en aftale om udlejning, hvor f.eks. brugsperiode, ret til at anvende godet og at udelukke andre herfra m.v. er aftalt:

"Det påhviler derimod den ret, for hvilken sagen er indbragt, at efterprøve, om der foreligger en »egentlig aftale« mellem disse personer om brugsperioden og retten til at anvende godet og om at udelukke andre herfra, således som det er blevet fastslået på området for boligudlejning (jf. analogt dom af 8.5.2003, Seeling, C-269/00, EU:C:2003:254, præmis 51, og af 29.3.2012, BLM, C-436/10, EU:C:2012:185, præmis 29)."

Endelig følger det af præmis 39-40 i EU-Domstolens dom i de forenede sager C-53/09 og C-55/09, Loyalty Management UK og Baxi Group, at der ved vurderingen af, hvorvidt der foreligger levering mod vederlag, skal henses til den økonomiske og forretningsmæssige virkelighed.

Spørger 1 ejer 50% af den ejendom, som nu sælges. Som det er beskrevet meget indgående i sagens faktum, foretager hun sig ikke yderligere med ejendommen end at eje den. Ægteemanden har drevet landbrugsvirksomhed med den samlede ejendom, og virksomheden består nu i en bortforpagtningsaftale på hele ejendommen.

Ifølge kildeskattelovens § 25 A, beskattes indkomst ved erhvervsvirksomhed hos den ægtefælle, der driver erhvervsvirksomheden. Når Spørger 1's ægtefælle "betaler" for ejendomsskatter på ejendommen, er det således udtryk for, at det er ægtefællen, der driver virksomheden og skal beskattes af overskuddet ved erhvervsvirksomheden. Det er ikke udtryk for, at Spørger 1 lejer sin ejerandel ud til ægtefællen mod vederlag for at opnå indtægter af en vis varig karakter.

Spørger henviser i den sammenhæng til et bindende svar, offentliggjort under SKM2021. 524. SR. Dette bindende svar er et eksempel på, at det blandt andet i landbruget er ganske normalt, at ægtefæller ejer ejendomme i fællesskab, men at det alene er den ene ægtefælle, der driver landbrugsvirksomheden og beskattes af indkomsten.

Der er ikke indgået en "egentlig aftale" mellem Spørgerne og I/S'et om udlejning af den faste ejendom. Der er ingen aftale om periode, og der er ingen aftale om retten til at benytte ejendommen, herunder at udelukke andre fra det. Spørger 1 udøver blot sin ejendomsret, når hun lader sin ægtefælle bruge den fælles ejendom. Hun har ikke taget aktive skridt og mobiliseret midler svarende til dem, en rigtig ejendomsudlejer tager.

Overvejelserne om, hvem der reelt betaler for hvilke udgifter i et ægteskab, er i øvrigt pudef. Ægtefæller har i stort omfang formuefællesskab. Det vil sige, at Spørger 1 kunne have betalt for fællesomkostninger m.v. på ejendommen, hvilket ville øge ægtefællens rådighedsbeløb, hvilket igen ville komme Spørger 1 til gode qua ægteskabet. Ægtefællen "betaler", men det er en hæftelse, han har i forvejen via det delte ejerskab til ejendommen, og ægteskabet med Spørger 1. For Spørger 1 er den samlede økonomi således påvirket af, at hun stiller ejendommen til rådighed for ægtefællens virksomhed.

Spørger 1 har således som privatperson ikke mobiliseret midler, der svarer til dem en anden reel udlejningsvirksomhed typisk gør, og han har ikke påtaget sig nogen anden økonomisk risiko end hvad man har som ejer af en fast ejendom. Samtidig er "vederlaget for udlejningen" ikke udtryk for en markedsleje. Der

bliver tilsvarende ikke udstedt en faktura/anden form for opkrævning af Spørger 1. Ægtefællen betaler blot regningerne.

Den reelle økonomiske og forretningsmæssige virkelighed er, at når ægtefællen betaler de nævnte omkostninger, selvom opkrævningen er stilet til Spørger 1, er det blot udtryk for en mere generel praktisk foranstaltning som konsekvens af, at det er ægtefællen, der betaler de løbende driftsomkostninger på de aktiver, som han benytter til sin virksomhed, lige som han betaler for den løbende vedligeholdelse af aktivet m.v.

Momslovens § 13, stk. 2

I forhold til denne bestemmelse skal Spørger bemærke, at der vil være tale om en væsentlig skærpelse af praksis, hvis det kræves, at en sælger har været nægtet momsfradrag for omkostninger. Dette er ikke en del af bestemmelsen og har aldrig tidligere været indfortolket ved anvendelsen af momslovens § 13, stk. 2.

Spørger har svært ved at se, at en sådan skærpelse kan ske uden lovændring og bør følgelig ikke indfortolkes, hvis momslovens § 13, stk. 2, skal bringes i spil.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at Spørger 1 ikke er en afgiftspligtig person og derved omfattet af momsloven.

Begrundelse

Spørger 1 og Spørger 2 ejer hver sin del af en landbrugsejendom. Spørgerne har ejet ejendommen siden 1978 og ejerskabet er delt 50/50.

Det er oplyst, at Spørger 1 i hele sin ejerperiode har stillet sin del af landbrugsejendommen vederlagsfrit til rådighed for Spørger 2 med henblik på Spørger 2's erhvervsmæssige udnyttelse heraf. Spørger 2 har oprindeligt anvendt landbrugsejendommen til landbrugsformål i eget regi, men sidenhen ladet landbrugsejendommen overgå til bortforpagtning.

Spørger 1 og 2 har indgået en overdragelsesaftale i relation til en del af ejendommen, matr. x. I henhold til aftalen kan købesummen variere afhængig af omfanget af byggetilladelsen, men købesummens forventes at blive xx kr.

Overtagelsesdagen er aftalt til 2 uger efter, at Køber har opnået endelig byggetilladelse til Projektet.

Omfattet af momsloven er afgiftspligtige personer, hvilket ifølge lovens § 3 er juridiske eller fysiske personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed.

Bestemmelsen implementerer momssystemdirektivets artikel 9, stk. 1, hvoraf det fremgår, at 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 især udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter. Se momssystemdirektivet, artikel 9, stk. 1, 2. afsnit.

Økonomisk virksomhed omfatter ikke alene varig virksomhedsudøvelse, men også mere lejlighedsvis økonomiske transaktioner. Der skal dog som nævnt være tale om indtægter af en vis varig karakter, jf. også EU-Domstolens dom i sagen C-230/94, Renate Enkler.

Skattestyrelsen bemærker, at Spørger 1 alene har anvendt ejendommen til vederlagsfri tilrådighedsstillelse til Spørger 2, og aktiviteterne i relation hertil udgør derfor ikke indtægter af en vis varig karakter.

Videre bemærkes det i relation til selve overdragelsen af ejendommen, at en indehavers almindelige udøvelse af sin ejendomsret ikke i sig selv kan betragtes som økonomisk virksomhed, jf. bl.a. præmis 32 i EU-Domstolens dom i sagen C-155/94, Wellcome Trust.

Dette er dog ikke tilfældet, såfremt indehaveren 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 som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, andet afsnit. Sådanne aktive skridt kan bl.a. bestå i gennemførelse af bygge- og anlægsarbejde på disse arealer og gennemførelse af kendte markedsføringsmidler, jf. præmis 39-40 i EU-Domstolens dom i sagerne C-180/10 og C-181/10, Slaby, Kuc og Jeziorska-Kuc.

Det er med baggrund heri Skattestyrelsens opfattelse, at Spørger 1's overdragelse af ejendommen ikke gennemføres i egenskab af afgiftspligtig person, idet Spørger 1 ikke på det foreliggende grundlag kan anses for aktivt at have taget skridt til at mobilisere midler, der svarer til dem, der anvendes af en producent, handlende eller tjenesteyder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.

Denne konklusion er endvidere i overensstemmelse med Skatterådets afgørelse i SKM2012. 319. SR, hvor Skatterådet kom frem til, at en landmands salg af et grundstykke ikke udgjorde økonomisk virksomhed i momslovens forstand.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Nej".

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at Spørger 1's salg af dennes del af matr. x (Delejendommen), er momsfri.

Begrundelse

Der henvises til besvarelsen af Spørgsmål 1.

Idet Spørger 1 ikke sælger ejendommen i egenskab af afgiftspligtig person, jf. momslovens § 3, omfattes salget ikke af momsloven, og salget er af den årsag ikke momspligtigt.

Indstilling

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

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at Spørger 2 er en afgiftspligtig person og derved omfattet af momsloven.

Begrundelse

Spørger 1 og Spørger 2 ejer hver sin del af en landbrugsejendom. Spørgerne har ejet ejendommen siden 1978 og ejerskabet er delt 50/50.

Det er oplyst, at Spørger 2 har anvendt landbrugsejendommen til landbrugsformål i personligt regi og har sidenhen ladet landbrugsejendommen overgå til momspligtig bortforpagtning. Fra 1. oktober 2020 er bortforpagtningen af ejendommen dog ændret til momsfri bortforpagtning.

Omfattet af momsloven er afgiftspligtige personer, hvilket ifølge lovens § 3 er juridiske eller fysiske personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed.

Bestemmelsen implementerer momssystemdirektivets artikel 9, stk. 1, hvoraf det fremgår, at 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 især udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter. Se momssystemdirektivet, artikel 9, stk. 1, 2. afsnit.

Økonomisk virksomhed omfatter ikke alene varig virksomhedsudøvelse, men også mere lejlighedsvis økonomiske transaktioner. Der skal dog som nævnt være tale om indtægter af en vis varig karakter, jf. også EU-Domstolens dom i sagen C-230/94, Renate Enkler.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at når Spørgers salg af ejendommen sker i forlængelse af Spørgers anvendelse af ejendommen til landbrugsvirksomhed og udlejningsvirksomhed omfattet af momsloven, så sker Spørgers overdragelse af ejendommen i egenskab af afgiftspligtig person, jf. momslovens § 3.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 3 besvares med "Ja".

Spørgsmål 4

Det ønskes bekræftet, at Spørger 2's salg af dennes del af matr. x (Delejendommen), er momsfri.

Begrundelse

Der henvises til besvarelsen af Spørgsmål 3, hvori det fastslås, at Spørger 2 overdrager ejendommen i egenskab af afgiftspligtig person, jf. momslovens § 3.

Henset til, at overdragelsen sker mod vederlag, er udgangspunktet, at overdragelsen er momspligtig, jf. momslovens § 4, stk. 1.

Det fremgår imidlertid af momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, at levering af fast ejendom er momsfritaget. Fritagelsen omfatter dog ikke levering af en byggegrund.

Skattestyrelsen bemærker, at den overdragne ejendom i henhold til de fremlagte oplysninger er ubebygget, ligesom den befinder sig i byzone på overdragelsestidspunktet. Ejendommen anses derfor i momslovens forstand for en byggegrund, jf. momsbekendtgørelsens § 55, stk. 1. Af denne årsag omfattes overdragelsen ikke af momsfritagelse i momslovens § 13, stk. 1, nr. 9.

Af momslovens § 13, stk. 2, fremgår imidlertid tillige, at levering af varer, der alene har været anvendt i forbindelse med virksomhed, der er momsfritaget efter momslovens § 13, stk. 1, og levering af varer, hvis anskaffelse eller anvendelse har været undtaget fra retten til fradrag efter momslovens kapitel 9, er fritaget for moms.

Udgangspunktet er derfor, at såfremt et jordareal alene har været anvendt til brug for momsfrataget bortforpagtning, så vil en overdragelse heraf kunne omfattes af momsfratagelsen i momslovens § 13, stk. 2.

Skattestyrelsen bemærker hertil, at Spørger 2 både har anvendt ejendommen til momspligtig landbrugs-virksomhed, momspligtig bortforpagtning og momsfrataget bortforpagtning, og betingelsen i momslovens § 13, stk. 2, opfyldes derfor ikke umiddelbart.

Skatterådet har imidlertid i SKM2016. 254. SR fastslået, at når et jordareal skifter status fra landzone til byzone, så ændrer jordarealet karakter i momslovens § 13, stk. 2's forstand derved, at det overgår fra et være en vare i form af et jordareal til, at det bliver en vare i form af en byggegrund.

Vurderingen i momslovens § 13, stk. 2, af, hvorvidt den overdragne vare udelukkende har været anvendt til momsfrataget virksomhed, skal derfor tage udgangspunkt i den periode, hvor varen har haft status af byggegrund.

Skattestyrelsen bemærker i forlængelse heraf, at det overdragne jordareal på nuværende tidspunkt endnu ikke er overgået til byzone, ligesom jordarealet efter det oplyste udelukkende vil blive anvendt til momsfrataget bortforpagtning i perioden fra overgangen til byzone og frem til overdragelsen, jf. overdragelsesaftalens pkt. 2.6.

Byggegrunden vil på den baggrund på tidspunktet for overdragelsen alene have været anvendt til brug for momsfrataget udlejning, og betingelserne for momsfratagelse af overdragelsen i henhold til momslovens § 13, stk. 2, er derfor opfyldt.

Det bemærkes dog, at EU-Domstolen har understreget, at momsfratagelsen skal sikre, at en virksomhed ikke pålægges en dobbelt afgiftsbelastning i strid med det momsretlige neutralitetsprincip, jf. bl.a. præmis 15 i sag C-45/95, Kommissionen mod Italien.

Videre har EU-Domstolen udtalt, at momsfratagelsen tager sigte på tilfælde, hvor sælgeren har lagt moms på varen ved salget til virksomheden, og hvor virksomheden, fordi den er momsfrataget, ikke har kunnet fradrage den fakturerede moms, jf.

den almindelige fradragsregel. Da virksomheden ikke har kunnet fradrage den på varen pålagte moms som indgående moms ved anskaffelsen af varen, skal virksomheden ikke lægge salgsmoms på sit eget videresalg af varen, da dette ville medføre en "dobbelt" momsbelastning af virksomheden, hvilket ville være i strid med det

momsretlige neutralitetsprincip, jf. præmis 30 i EU-Domstolens kendelse i sagerne C-18/05 og C-155/05, Salus og Villa Maria Beatrice Hospital.

Højesteret har i SKM2019. 230. HR med henvisning til dommen i Salus og Villa Maria Beatrice Hospitalsagen også fastslået, at momslovens § 13, stk. 2, ikke er anvendelig i en situation, hvor sælgeren af en vare ikke har beregnet moms ved virksomhedens anskaffelse af varen.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at momslovens § 13, stk. 2, i lyset af retspraksis skal fortolkes således, at bestemmelsen angår tilfælde, hvor en virksomhed har betalt en af sælgeren faktureret moms ved anskaffelsen eller anvendelsen af et gode, og hvor virksomheden ikke har haft ret til at fradrage den betalte moms. Derimod finder fritagelsesreglerne i § 13, stk. 2, ikke anvendelse, når den manglende mulighed for fradrag ved anskaffelsen eller anvendelsen af godet skyldes, at sælgeren af godet, eller leverandøren af varen eller ydelsen i forbindelse med anvendelsen af godet, ikke har opkrævet moms

af sin levering. Endvidere er det en betingelse for anvendelsen af fritagelsen i § 13, stk. 2, at enhver fradragsret for en betalt moms ved anskaffelsen eller anvendelsen af godet har været udelukket.

Det er således efter Skattestyrelsens opfattelse en betingelse for, at Spørger 2's overdragelse af ejendommen kan omfattes af momslovens § 13, stk. 2, at Spørger 2 i perioden fra overgangen til byzone til overdragelsen til køber, er blevet tilfaktureret momspligtige omkostninger, som Spørger 2 ikke har kunnet fradrage af den årsag, at omkostningerne har haft en direkte og umiddelbar tilknytning til den momsfritagne bortforpagtningsvirksomhed.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 4 besvares med "Ja, se begrundelse".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Af momslovens § 3, stk. 1, fremgår følgende:

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

Bestemmelsen implementerer momssystemdirektivets artikel 9, stk. 1, hvoraf følgende fremgår:

"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."

Praksis

C-155/94, Wellcome Trust

EU-Domstolen fastslog, at uanset at Wellcome Trust ikke er fondshandler i Det Forenede Kongerige, udelukker denne omstændighed ikke nødvendigvis, at en virksomhed, der består i erhvervelse og afhændelse af aktier og andre værdipapirer, i givet fald kan betragtes som økonomisk virksomhed, som omhandlet i direktivets artikel 4, der ifølge Domstolens praksis giver merværdiafgiften et meget vidt anvendelsesområde.

Det følger imidlertid af Domstolens praksis, at en indehavers almindelige udøvelse af sin ejendomsret ikke i sig selv kan betragtes som en økonomisk virksomhed. Dette har Domstolen fastslået for så vidt angår et holdingselskabs besiddelse af kapitalinteresser i andre virksomheder (jf. bl.a. ovennævnte dom i sagen Polysar Investments Netherlands, præmis 13, og dom af 22.6.1993, sag C-333/91, Sofitam, Sml. I, s. 3513, præmis 12).

C-230/94, Renate Enkler

Udlejning af et materielt gode er en udnyttelse af godet, der anses som økonomisk virksomhed, når udlejningen iværksættes med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.

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

Levering af et grundstykke beregnet til bebyggelse skal anses for momspligtigt, såfremt den pågældende medlemsstat har gjort brug af den mulighed, der er fastsat i artikel 12, stk. 1, i Momssystemdirektivet - 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 afgiftspligtig i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 9, stk. 1, og artikel 12, stk. 1, i Momssystemdirektivet, 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 Momssystemdirektivet - skal personen betragtes som udøvende »økonomisk virksomhed« i den nævnte artikels forstand, og skal følgelig anses for en afgiftspligtig person.

SKM2019. 230. HR

Højesteret bemærkede at EU-Domstolen i de forenede sager C-18/05 og C-155/05 (Salus og Villa Maria Beatrice Hospital) har taget stilling til artikel 13, punkt B, litra c, i sjette momsdirektiv. Momssystemdirektivets artikel 136, litra a, svarer til denne artikel. Efter dommens præmis 31 er det en betingelse for at være omfattet af bestemmelsen, at de videresolgte goder forudgående er erhvervet af en afgiftspligtig person til brug for en form for virksomhed, der er fritaget i henhold til artikel 13 (der svarer til momssystemdirektivets artikel 135), og at momsen ved denne erhvervelse er endeligt erlagt uden mulighed for fradrag heraf.

Højesteret fandt, at momslovens § 13, stk. 2, 1. led, ikke finder anvendelse ved forsikringsselskabers salg af forsikringskøretøjer, idet forsikringskøretøjerne ikke har været anvendt til brug for forsikringsvirksomhed efter § 13, stk. 1, nr. 10, og da der ikke beregnes moms i forbindelse med forsikringsselskabernes overtagelse af forsikringskøretøjer fra forsikringstagerne.

SKM2012. 319. SR

Skatterådet bekræftede, at salg af en byggegrund ikke kan medføre momspligt, når spørger i denne forbindelse ikke handler i egenskab af afgiftspligtig person.

Afgørelsen begrundes med, at købet og det planlagte salg ikke anses for at være sket/ville ske indenfor sfæren af den afgiftspligtige landbrugsdrift, endvidere ses spørger ikke i forbindelse med gennemførelse af salget at udøve økonomisk virksomhed, fordi spørger ikke aktivt tager skridt til at mobilisere midler, der svarer til dem, der anvendes af en producent, handlende eller tjenesteyder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.

Ved salg af grundstykket udøver spørger således en indehavers almindelige ejendomsret, hvilket ikke i sig selv betragtes som økonomisk virksomhed, jf. sagerne C-180/10 og C-181/10. Det er ved indstillingen tillagt vægt, at spørger ikke driver næring med køb og salg af fast ejendom.

Spørgsmål 2

Lovgrundlag

Der henvises til "Lovgrundlag" under spørgsmål 1.

Praksis

Spørgsmål 3

Lovgrundlag

Der henvises til "Lovgrundlag" under spørgsmål 1.

Praksis

Der henvises til "Praksis" under spørgsmål 1.

Spørgsmål 4

Lovgrundlag

Af momslovens § 3, stk. 1, fremgår følgende:

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

Bestemmelsen implementerer momssystemdirektivets artikel 9, stk. 1, hvoraf følgende fremgår:

"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."

Af momslovens § 4, stk. 1, fremgår følgende:

"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."

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

" Følgende varer og ydelser er fritaget for afgift:

.....

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."

Af momslovens § 13, stk. 2, fremgår følgende:

"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."

Af momsbekendtgørelsens § 55, stk. 1 (tidligere § 56, stk. 1) fremgår følgende:

"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-45/95, Kommissionen mod Italien

EU-domstolen udtaler, at den omstændighed, at det beløb, der opkræves ved dobbelt afgiftsbelastning, er af ringe størrelse kan ikke fritage Italien for at gennemføre sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra c), korrekt, hvilken bestemmelse netop har til formål at undgå dobbelt afgiftsbelastning i strid med det princip om afgiftsmæssig neutralitet, som ligger til grund for det fælles merværdiafgiftssystem.

De forenede sager C-18/05 og C-155/05, Salus og Villa Maria Beatrice Hospital

EU-domstolen har fastslået, at sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra c), har til formål at undgå dobbelt afgiftsbelastning i strid med det princip om afgiftsmæssig neutralitet, som ligger til grund for det fælles momssystem (dommen i sagen Kommissionen mod Italien, præmis 15).

Det første sætningsled i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra c), giver således mulighed for ved den fritagelse, som det foreskriver, at undgå, at videresalg af goder gøres til genstand for en ny afgiftspålæggelse, når de forudgående er erhvervet af en afgiftspligtig person til brug for en form for virksomhed, der er fritaget i henhold til artikel 13, og momsen derfor ved denne erhvervelse er endeligt erlagt uden mulighed for fradrag heraf.

SKM2016. 254. SR

Skatterådet kan bekræfte, at salg af et areal, der først havde været anvendt i en momspligtig landbrugsbeholdning og derefter havde været lejet ud uden moms, kan sælges momsfrit ifølge momslovens § 13, stk. 2.

Køberen var en kommune, havde udarbejdet og vedtaget lokalplanen, der overførte arealet fra landzone til byzone. Dermed ændrede arealet karakter til byggegrund, fordi det dermed, ifølge momsbekendtgørelsens § 56, stk. 1, blev udlagt til formål som muliggør opførelse af bygninger.

Ejeren havde alene anvendt arealet til momsfritaget udlejning, efter at det havde ændret status til byggegrunde.