

Offentliggjort d. 14. juni 2022

Ny afgørelse om lempelse af moms ved salg af byggegrund[©]

*Af advokat (L) Bodil Christiansen, Advotax Advokatfirma
advokat (H), cand. merc. (R) Tommy V. Christiansen*

www.v.dk

Et hjørne af momsloven - spørgsmålet om, hvorvidt der er tale om momsfri overdragelse af en bygning med jordtilliggende eller momspligtig overdragelse af en byggegrund - har i de senere år være omtvistet.

Med flere afgørelser, senest en afgørelse fra Skatterådet af 29. september 2020, var spørgsmålet i første omgang afklaret. En ny afgørelse fra Landskatteretten af 28. januar 2022, SKM2022.118.LSR, har som den seneste afgørelse udvidet området for momsfrie overdragelser. Skatteministeriet har valgt ikke at indbringe denne afgørelse for domstolene, hvorfor den udtryk for gældende ret.

Momslovens regler

Meget summarisk gælder det for en afgiftspligtig person, hvor salget sker som led i denne aktivitet, at salg af en *bygning med dertil hørende jord* kan ske momsfrit.

Dog skal der skal svares moms ved salg af en ny bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord, når salget sker inden første indflytning. I praksis anvendes for de to kategorier begreberne ”gammel bygning” og ”ny bygning”

Byggegrunde kan ikke overdrages momsfrit. Dette gælder, uanset om grunden er byggedmodnet eller ej.

Det er selvsagt afgørende, hvorvidt der er tale om overdragelse af en ubebygget grund eller ”en gammel” bygning med jordtilliggende. Praksis har her været under udvikling.

Offentliggjort d. 14. juni 2022

En afgørelse fra EU-domstolen fra 2008

En afgørelse fra EU-domstolen fra 2008⁽¹⁾ skabte en vis uklarhed om retsstillingen.

I denne sag havde en person overdraget nogle bygninger med et dertil hørende jordstykke til en køber på bl.a. det vilkår, at sælger rev de pågældende bygninger ned.

EU-domstolen nåede frem til, at de to aftaler måtte ses som én samlet aftale. Et synspunkt, der blev understøttet af, at nedrivningen var påbegyndt før salget. Der var følgende tale om salg af en byggegrund, da køber ikke overtog bygningerne på grunden, som sælger ifølge aftalen skulle rive ned.

I senere afgørelser inddrog EU-domstolen tillige parternes hensigter med overdragelsen, dvs. spørgsmålet om, hvad køber havde til hensigt vedrørende anvendelsen af grunden. Her kunne det eksempelvis have betydning, hvorvidt den eksisterende bygningsmasse på grunden på overdragelsestidspunktet kunne indpasses i lokalplanen for grunden, eller om ny bebyggelse i henhold til lokalplanen forudsatte nedrivning af de eksisterende bygninger.⁽²⁾

Skatterådets tidligere praksis

Skatterådet har i flere bindende svar vurderet, om der forelå et momspligtigt salg af en byggegrund eller et momsfrit salg af bygninger med dertil hørende jord.⁽³⁾

Alt i overensstemmelse med EU-domstolens praksis har Skatterådet i sin praksis bl.a. lagt vægt på en objektiv vurdering af parternes hensigter, herunder om det fremgik af købsaftalen, at overdragelsen skete med henblik på nedrivning af eksisterende bygninger og opførelse af nye bygninger.

¹⁾ C-461/08, Don Bosco

²⁾ Jf. eksempelvis EU-domstolens dom C-543/11, Maasdriel. EU-domstolene anførte således: ”det på baggrund af en samlet vurdering af denne transaktions omstændigheder på leveringstidspunktet, herunder parternes hensigter, forudsat at de kan understøttes ved objektive bevisemønstre, fremgår, at den omhandlede grund på dette tidspunkt faktisk var beregnet til at blive bebygget.(

³⁾ Jf. SKM2010.745.SR, SKM2012.416.SR, SKM2012.505.SR, SKM2012.718.SR, SKM2013.160.SR, SKM2013.215.SR, SKM2013.309.SR, SKM2013.824.SR og SKM2014.177.SR.

Offentliggjort d. 14. juni 2022

Sagen ”KPC Herning”

Med afsæt i en sag omtalt som ”KPC Herning”⁽⁴⁾, der ligeledes blev forelagt for EU-domstolen, blev praksis imidlertid ændret.

Sagen drejede sig om et påtænkt salg fra den oprindelige sælger til køber, og videreoverdragelse fra køber til en boligforening. Det var åbenbart, at de eksisterende bygninger på grunden ikke passede ind i lokalplanen. Det fremgik således af købsaftalen, at det var hensigten at opføre nyt byggeri på ejendommen, når bortset fra en ubetydelig del (en gavl) af en af de eksisterende ejendomme, som skulle bevares.

Nedrivningen skulle hverken forestås af den oprindelige sælger eller køber. Køber påregnede som nævnt at videresælge ejendommen til en boligforening, som ville få bygningerne på grunden revet ned af en underleverandør.

Med henvisning til, at Skatterådet i rådets praksis vedrørende byggegrunde lagde vægt på en objektiv vurdering af parternes hensigter, herunder om det fremgik af købsaftalen, at leveringen skete med henblik på nedrivning af eksisterende bygninger og opførelse af nye bygninger, antog Skatterådet i et bindende svar fra 24. juni 2014, at salget af den pågældende ejendom måtte anses som et momspligtigt salg af en byggegrund. Det gjaldt såvel den første handel som videresalget til boligforeningen.

Sagen blev herefter indbragt for Landsskatteretten, som traf en overraskende afgørelse i 2015.⁽⁵⁾

Tre af Landsskatterettens fire medlemmer, herunder retsformanden, stemte for at ændre Skatterådets bindende svar, således at det påtænkte salg kunne ske momsfrit.

Dette resultat blev begrundet med, at da der på den omhandlede faste ejendom ved begge salg ville være en bygning, var der ikke grundlag for at karakterisere det overdragne

⁴⁾ SKM2014.554.SR

⁵⁾ SKM2016.82.LSR

Offentliggjort d. 14. juni 2022

som en ubebygget fast ejendom. De bemærkede herved, at den første køber efter det oplyste ikke skulle forestå eller deltage i det efterfølgende nedrivningsarbejde. Boligselskabet ville for egen regning forestå denne nedrivning ved en underleverandør. Der var følgelig efter Landsskatterettens opfattelse ikke grundlag for at anse den første overdragelse eller købers videresalg til boligselskabet for overdragelse af en byggegrund.

Skatteministeriet indbragte herefter sagen for Vestre Landsret, hvor der under sagens forberedelse blev stillet præjudicielle spørgsmål til EU-domstolen om begrebet ”byggegrunde” i relation til den pågældende sag. EU-domstolen traf afgørelse om dette spørgsmål den 4. september 2019.⁽⁶⁾

Med henvisning til, at bygningen på grunden var fuldt funktionsdygtig og havde været benyttet frem til salgsdagen, og var fuldt funktionsdygtig også efter videresalget til boligforeningen, samt at nedrivningen skulle forestås af boligforeningen, der havde entreret med en uafhængig entreprenør, udtalte EU-domstolen, at der ikke var tale om salg af en ”byggegrund”, selv om det var et vilkår for de to salg, at der på grunden skulle realiseres et nyt boligprojekt.

Denne afgørelse førte til en ændring af skattemyndighedernes praksis, herunder Skatterådets efterfølgende praksis.

Krav til bygningens funktionsdygtighed og størrelse i forhold til grunden størrelse

Vender vi blikket tilbage til 2015, hvor sagen blev behandlet ved Landsskatteretten⁽⁷⁾, bemærkede SKAT dengang afslutningsvis, at SKAT ikke havde henvist til særlige forhold vedrørende bygningens størrelse eller tilstand set i forhold til f.eks. arealets størrelse eller andre omstændigheder, som eventuelt ville kunne føre til et andet resultat.⁽⁸⁾

⁶⁾ C-71/18, KPC Herning. Det blev videre bemærket, at der var tale om salg af en ”gammel bygning” i modsætning til salg af en ”ny bygning” eller en del af en bygning med tilhørende jord inden første indflytning.

⁷⁾ SKM2016.82.LSR

⁸⁾ SKM 2016.82.LSR in fine. I sagen C-71/18, KPC Herning optog bygningen en stor del af grunden.

Offentliggjort d. 14. juni 2022

Denne udtalelse går igen i flere efterfølgende sager om samme problemstilling (levering af grund med bygning beregnet til nedrivning)⁽⁹⁾. Udtalelsen efterlader to åbentstående spørgsmål om betydningen af dels *bygningens funktionsdygtighed* og dels *bygningens størrelse og karakter* i forhold til grundens størrelse.

Skattestyrelsen og Skatterådet tog i en nyere afgørelse af 29. september 2020⁽¹⁰⁾ stilling til disse spørgsmål. Skatterådet tiltrådte her Skattestyrelsens indstilling til Skatterådet, hvor Skattestyrelsen konkluderede følgende på disse 2 punkter:

Funktionsdygtighed

Som anført tillagde EU-domstolen det af afgørende betydning, at bygningerne på grunden var funktionsdygtige.

Skattestyrelsen tilkendegav herom i afgørelsen af 29. september 2020, at ”...*Det er Skattestyrelsens opfattelse, at en bygning, der kan anvendes som bygning, er funktionsdygtig.*” .

Ejendommens størrelse og karakter

Vedrørende ejendommens størrelse og karakter i forhold til grundens størrelse anførte Skattestyrelsen:

”Det er Skattestyrelsens opfattelse, at det med sag C-71/18, KPC Herning, må være udgangspunktet, at en funktionsdygtig bygning med tilhørende jord ikke kan kvalificeres som en byggegrund, uanset at den tilhørende jord udgør et større areal end sædvanligt, og uanset at den tilhørende jord skal bebygges med et betydeligt antal boliger.

Efter Skattestyrelsens opfattelse skal vurderingen af, hvorvidt bebyggelsens karakter opfylder helt grundlæggende krav til den fremtidige anvendelse, dog fortsat være gældende for mindre ”bygninger” som fx skur, garager, udhuse mv. samt for bygningsværker som fx bolværk og flisebelægninger i overensstemmelse med Skatterå-

⁹⁾ Eksempelvis SKM2016.634.LSR og SKM2019.530.LSR

¹⁰⁾ SKM2020.399.SR

Offentliggjort d. 14. juni 2022

dets hidtidige praksis. En grund, som alene ”er bebygget” med fx et skur eller et bolværk, og som ifølge lokalplanen er udlagt til anden form for bebyggelse, skal således fortsat anses som en byggegrund.

Med andre ord er det Skattestyrelsens opfattelse, at grunde, som helt åbenbart er byggegrunde i den normale sproglige forståelse heraf, fortsat skal anses som byggegrunde i momsmæssige henseende, uanset at der måtte være ”en bygning” (fx skur eller bolværk) på grunden.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at den hidtidige praksis omkring bygninger med et usædvanligt stort jordtilliggende, hvorefter bygningen skulle modsvare den fremtidige anvendelse ifølge lokalplanen, ikke længere skal gælde for traditionelle bygninger, fx en bolig eller en erhvervsejendom.”

Landsskatterettens afgørelse af 28. januar 2022

Med Landsskatterettens afgørelse af 28. januar 2022⁽¹¹⁾ er føjet yderligere facetter til problemstillingen.

I denne sag var der tale om en kommune, der agtede at sælge en grund til et boligselskab.

Kommunen havde i 1957 udlejet grunden med hjemfaldsret til kommunen inkl. bygninger, anlæg mv. Kommunen overtog bygningerne, herunder garageanlæg mv., da hjemfaldsretten udløb i 2007.

Før salget ville kommunen selv foretage nedrivning af bygningerne, der var blevet anvendt til erhvervs- og boligformål, samt en del af parkeringsarealet, som følge af risiko for forurening fra et tankanlæg/en servicestation på ejendommen, som skulle oprensnes.

¹¹⁾ SKM2022.118.LSR.

Offentliggjort d. 14. juni 2022

Efter lokalplanen for området skulle der være parkering ved det fremtidige byggeri på ejendommen. Parkeringsarealet var i sådan en stand, at det ville være uhensigtsmæssigt at nedrive denne del af ejendommen.

Der var herefter tale om et salg af en grund med et parkeringsareal med plads til 30 biler.

Landsskatterettens præmisser

Landsskatteretten konkluderede, at der ikke var tale om levering af en byggegrund.

Landsskatteretten indledte begrundelsen for denne afgørelse med at fastslå, at begrebet ”byggegrund” er begrænset af rækkevidden af begrebet ”bygning”, som EU-lovgiver har defineret meget bredt som omfattende ”enhver grundfast konstruktion”

Og videre, at det afgørende for, hvorvidt der er tale om en momsfri overdragelse af en bygning med grund eller et momspligtigt salg af en byggegrund, er, hvorvidt der på overdragelsestidspunktet er grundfaste konstruktioner på ejendommen, idet den faste ejendom i så fald er bebygget i momsretlig henseende og transaktionen dermed fritaget for moms.

Dernæst bemærkede Landsskatteretten, at der på tidspunktet for den påtænkte overdragelse af den faste ejendom var et parkeringsanlæg på grunden, som ifølge det oplyste skulle indgå i køberens fremtidige byggeri på grunden. Landsskatteretten lagde på denne baggrund til grund, at det økonomiske formål med aftalen mellem kommunen og køberen bestod i levering af en grund med en gammel bygning.

Landsskatteretten fandt herefter, at ”... der ikke er grundlag for at kvalificere den påtænkte overdragelse af den faste ejendom som levering af en byggegrund.”

Offentliggjort d. 14. juni 2022

Landsskatterettens kritik af Skatterådets præmisser

Efter at have tilsidesat Skatterådets afgørelse benyttede Landsskatteretten - ganske usædvanligt - lejligheden til at rejse kritik af nogle af Skatterådets præmisser ved afgrænsningen af begrebet ”bygninger med grund” overfor begrebet ”byggegrunde”.

Landsskatteretten anførte således bl.a., at Skatterådet som begrundelse for, at der er var tale om et momspligtigt salg af en ”byggegrund” bl.a. havde anført, at ejendommen på overdragelsestidspunktet uanset bygningen, jf. parternes hensigt, var beregnet til bebyggelse, og derfor skulle transaktionen kvalificeres som en byggegrund.

Landsskatteretten fandt her, at Skatterådets opfattelse ikke var overensstemmelse med ordlyden af bestemmelserne i momsloven, og videre, at EU-domstolens praksis heller ikke gav grundlag for en sådan opfattelse.

Vedrørende det af Skatterådet anførte om, at kvalifikationen af en bygning forudsætter, at det overdragne skal være funktionsdygtigt og i øvrigt opfylde formålet, som grunden var udlagt til i henhold til lokalplanen på overdragelsestidspunktet, bemærkede Landsskatteretten, at en sådan fortolkning ikke synes at være i overensstemmelse med det EU-retlige bygningsbegreb.

Landsskatterettens afgørelse er ikke indbragt for domstolene og er derfor endelig.

— 0 —