

Udskriftsdato: 18. december 2025

AFG nr 9275 af 23/02/2016 (Gældende)

Bindende svar - Moms - salg af fast ejendom - udlejning

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 15-2646449

Bindende svar - Moms - salg af fast ejendom - udlejning

Skatterådet kan ikke bekræfte, at Spørgers salg af ejerlejligheder, som har været udlejet til boligformål uden moms efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, skal ske uden moms, jf. momslovens § 13, stk. 2.

SKM2016. 105. SR - Skatterådets møde 23. februar 2016

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at Spørgers salg af ejerlejligheder, som har været udlejet til boligformål uden moms efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, skal ske uden moms, jf. momslovens § 13, stk. 2?

Svar

1. Nej

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger er en del af en finansiel koncern.

Spørger erhvervede i 2012 et antal ejerlejligheder. Ejerlejlighederne blev erhvervet som nybyggede ejendomme, derved at Spørger købte en ejerlejlighed kombineret med en entrepriseaftale vedrørende opførelsen af byggeriet. Da byggeriet var færdigopført, blev der foretaget en yderligere ejerlejlighedsopdeling, således at der for hver boligenhed er en ejerlejlighed.

Spørger har ikke fratrullet moms i forbindelse med erhvervelsen.

Spørger erhvervede ejerlejlighederne med henblik på udlejning og ikke med henblik på videresalg. Det bemærkes, at der i henhold til § 29 i lov om finansiel virksomhed på aftaletidspunktet fandtes en regel om, at forsikringsselskaber ikke måtte erhverve fast ejendom med henblik på videresalg, men kun måtte erhverve fast ejendom med henblik på varig anbringelse af midler, det vil sige med henblik på udlejning.

Ejerlejlighederne blev afleveret af entreprenøren i 2014, og de første indflytninger fandt sted i 2014.

De enkelte lejligheder blev efter byggeriets færdiggørelse udlejet. Udlejningen fandt sted og har i perioden frem til nu fundet sted på sædvanlige tidsubegrænsede standardlejekontrakter. Eksempel på den standardlejekontrakt, der er anvendt, er fremsendt.

De indgåede lejeaftaler er alle tidsubegrænsede og vedrører således ikke kun en tidsbegrænset lejeperiode, og indeholder ikke bestemmelser om forkøbsrettigheder, køberettigheder eller købsforpligtelser vedrørende de enkelte udlejede lejligheder.

Det bemærkes, at alle ejerlejligheder er eller har været udlejet.

Som følge af koncernens forpligtelse til løbende at optimere pensionsopsparernes afkast overvejes enten at sælge de enkelte ejerlejligheder efterhånden, som lejerne fraflytter lejlighederne, eller samlet at sælge alle ejerlejlighederne inklusive eksisterende lejekontrakter til en ny investor. Inden et sådant salg gennemføres, ønskes et bindende svar vedrørende den momsmæssige position ved sådanne salg.

SKAT tilføjer, at Finanstilsynet overfor SKAT har oplyst, at kravet om, at opførelse, eje og drift af fast ejendom kun må foretages som en varig anbringelse af midler, er ophævet, således at forsikringsselskaberne nu mere frit kan investere i fast ejendom. Ændringen er trådt i kraft 3. juli 2015 ved lov nr. 532 af 29. april 2015.

Det fremgår af forarbejderne til lovændringen, at det dagældende krav om varig anbringelse af midler skulle forstås således, at selskaberne ikke på opførelses- eller erhvervelsestidspunktet måtte have til hensigt at videresælge ejendommen. Det skulle ikke forstås sådan, at ejendommen først måtte afhændes efter en nærmere bestemt periode.

Det fremgår videre, at dette krav, (som nu er ophævet), har været begrænsende for forsikringsselskabernes incitament til at foretage ejendomsinvesteringer. Det har endvidere været vanskeligt at håndhæve bestemmelsen, da forsikringsselskaberne med de dagældende regler kunne afhænde fast ejendom, men ikke måtte have det til hensigt på erhvervelsestidspunktet.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Det kan lægges til grund, at Spørger handler som en afgiftspligtig person, jf. momslovens § 3.

Salg af fast ejendom er momsfrit, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 9. Momsfritagelsen omfatter dog ikke levering af en ny bygning eller en bygning med tilhørende jord. En bygning anses for ny på dagen for første levering efter indflytning, hvis leveringen sker mindre end 5 år efter dagen for bygningens færdiggørelse, jf. momsbekendtgørelsens § 57, stk. 2, 2. pkt. Salg af en ejendom, der alene har været anvendt til momsfri udlejning, er fritaget for moms, jf. momslovens § 13, stk. 2.

I nærværende sag er der tale om ejerlejligheder/ejendomme, som i momsretlig henseende må anses for nye, idet salget af ejerlejlighederne/ejendommene sker mindre end 5 år efter dagen for første levering efter indflytning. Salget af ejerlejlighederne/ejendommene vil således som udgangspunkt være momspligtigt. Spørgsmålet er således, om betingelserne for momsfrit salg i medfør af momslovens § 13, stk. 2 er til stede.

Salg af lejligheder

Salg af lejligheder, som momsfrit har været udlejet til boligformål, er fritaget for moms, jf. momslovens § 13, stk. 2.

Det følger således af Skatterådets praksis, at en ejendom, som har været udlejet momsfrit, kan gøre brug af fritagelsen i § 13, stk. 2, jf. til eksempel de bindende svar i SKM2012. 264. SR, SKM2012. 683. SR, SKM2013. 15. SR, SKM2013. 483. SR, SKM2014. 408. SR samt SKM2014. 693. SR.

Skatterådet har generelt set som betingelse for anvendelsen af momsfritagelsen lagt vægt på, at den pågældende ejendom har været erhvervet *med henblik på udlejning* og ikke med henblik på salg. I den forbindelse har Skatterådet foretaget en vurdering af, om udlejningen har været *reel*, og det er tillagt afgørende betydning, at boligerne har været udlejet i henhold til lejeloven og derved har fulgt de almindelige regler med hensyn til tidsbegrænsede lejeaftaler m.v.

Skatterådet har endvidere taget et vist tidsperspektiv i betragtning, idet den overordnede hensigt anses for at være salg, hvis der konkret er tale om en afgrænset udlejningsperiode, som efterfølges af planlagt salg. Det gælder eksempelvis, hvis udlejningen er en midlertidig foranstaltning med baggrund i markeds-situationen. Såfremt lejerne har været tildelt en køberet, er det efter den seneste praksis set som en indikation af, at sælgers reelle hensigt med ejendommen har været salg og ikke udlejning. Endelig er det tillagt betydning, at sælgeren ikke har fratrukket moms i forbindelse med erhvervelsen.

Spørger erhvervede de omhandlede ejendomme i 2012 med henblik på at udleje dem. Det kan dokumenteres på flere måder.

Spørger var på erhvervelsestidspunktet i 2012 omfattet af spekulationsforbuddet i lov om finansiel virksomhed. Reglen herom indebærer, at forsikringsselskaber alene måtte opføre, erhverve og drive fast

ejendom "som varig anbringelse af midler", mens pensionskasser ikke måtte opføre boliger med henblik på salg som ejerlejligheder. En erhvervelse af de omhandlede ejendomme med henblik på salg, ville således i 2012 have været i direkte strid med spekulationsforbuddet i lov om finansiel virksomhed. Spørger havde selv sagt ingen intention om at overtræde denne lovgivning.

Det fremgår af den fremlagte lejekontrakt, som er standardiseret og autoriseret af By- og Boligministeriet, at lejeforholdet er reguleret af den til enhver tid gældende lejelovgivning, dog med de lovlige fravigelser, som er aftalt i kontraktens § 11 (særlige vilkår). Det fremgår af kontraktens § 2, at lejeforholdet *fortsætter indtil det opsiges*. Opsigelse fra udlejers side kan ske efter §§ 82 og 83 i lejeloven jf. kontraktens § 2. Kontrakten indeholder ikke bestemmelser om tidsbegrænsning, ligesom den ikke indeholder bestemmelser om lejers køberet, forkøbsret, købepligt eller tilsvarende.

Lejeaftalen er således i det hele indgået på standardvilkår, og der er således tale om et reelt lejeforhold, som krævet af Skatterådet.

Spørger har ikke fratrullet moms af de momsbelagte udgifter, som vedrører boliglejemålene.

Sammenfattende mener Spørger således at have dokumenteret, at ejendommene var erhvervet med henblik på udlejning, hvorved salget kan ske uden moms.

Spørgers høringssvar

Spørger forstår, at SKAT ikke finder, at spørger har godtgjort, at spørger har erhvervet ejendommene udelukkende med henblik på udlejning.

Spørger anfører, at der ikke er tvivl om, at spørger rent faktisk ved erhvervelsen af ejerlejlighederne i 2012 erhvervede disse med henblik på udlejning.

Det forhold, at ingen ejendomsbesidder kan udelukke muligheden for et strategiskifte - at gå fra en hensigt om udlejning til en hensigt om salg - kan ikke medføre, at ejendomsbesidderen derved skal anses for at have haft en oprindelig hensigt om at sælge. I virkelighedens verden er der vel ikke nogen besidder af et aktiv, som kan sige sig fri for at ville have muligheden for at sælge eller endda at måtte være nødsaget til at sælge sit aktiv. Hvis SKAT lægger vægt på, at det ikke kan udelukkes, at en ejendomsbesidder engang ude i fremtiden måtte ønske eller måtte være nødsaget til at sælge, vil det i realiteten betyde, at momsloven § 13, stk. 2 ikke kan anvendes, hvilket ikke kan være meningen.

Endelig fremgår det tydeligt af lejekontrakterne, at lejerne ikke tildeles en køberet eller en forkøbsret, hvorved faktum i denne sag adskiller sig fra faktum i blandt andet sagerne SKM2013. 483. SR og SKM2014. 408. SR. Der er således ikke tale om, at spørger har forsøgt at forvandle et i øvrigt momspligtigt salg til et momsfrit salg ved "på skrømt" at lade sin ejendom udleje og derved at friholde salget for moms.

Situationen er dermed, at spørger rent faktisk har indgået "rene" lejekontrakter på et tidspunkt, hvor den finansielle lovgivning ikke gav ret til at erhverve fast ejendom med henblik på salg, og at de omhandlede ejendomme udelukkende har været anvendt til momsfri udlejning.

Endvidere bemærkes, at momsloven § 13, stk. 2, ikke indeholder nogen betingelse om, hvor længe en vare skal have været anvendt til de momsfri aktiviteter og ikke fradragsberettigede aktiviteter.

Spørger har derfor vanskeligt ved at se begrundelsen for, at § 13, stk. 2 ikke finder anvendelse.

Lov om finansiel virksomhed

Det er korrekt som gengivet i SKATs forslag til bindende svar, at årsagen til, at spørger nu overvejer at sælge, er spørgers forpligtelse til løbende at optimere pensionsopsparernes afkast. Det er der ikke noget odiøst i. Tværtimod! Denne forpligtelse er således hjemlet i § 158 i lov om finansiel virksomhed, som har følgende ordlyd:

"De midler, et forsikringsselskab eller en pensionskasse råder over, skal investeres på en hensigtsmæssig og for de forsikrede tjenlig måde, således at der er betryggende sikkerhed for, at selskabet til enhver tid kan opfylde sine forpligtelser."

Det er således en regel, som indebærer, at pensionskasser løbende skal placere deres midler mest hensigtsmæssigt. Reglen er ikke specifikt møntet på pensionskassers besiddelse af fast ejendom, men på pensionskassers investeringer i bred forstand.

Spekulationsreglen i § 29 i lov om finansiel virksomhed regulerer derimod specifikt pensionskassers besiddelse af fast ejendom. Spekulationsreglen medførte, at pensionskasser kun måtte erhverve fast ejendom med henblik på varig anbringelse. Det betyder, at pensionskasser frem til lovændringens ikrafttrædelse den 3. juli 2015 ikke måtte erhverve fast ejendom med henblik på videresalg. Det er efter bestemmelsen hensigten på erhvervelsestidspunktet, der er afgørende. Spekulationsreglen hindrede dog ikke et efterfølgende strategiskifte og dermed et skifte fra et ønske om at beholde en ejendom til udlejning til i stedet at sælge den pågældende ejendom. Spørger henviser i den forbindelse til "Lov om finansiel virksomhed - med kommentarer", (bogens afsnit om § 29 er fremsendt) hvoraf følgende fremgår vedrørende den dagældende spekulationsregel:

"Bestemmelsens udgangspunkt er, at et forsikringsselskab kan opføre eller erhverve fast ejendom med den hensigt at beholde ejendommen. Bestemmelsen forhindrer således et forsikringsselskab i at drive "ejendomsspekulation", hvor fast ejendom opføres eller købes med henblik på senere afhændelse.

...

Bestemmelsen forhindrer naturligvis ikke, at forsikringsselskabet senere afhænder ejendommen, og der er heller ikke noget krav om, at forsikringsselskabet skal have ejet ejendommen i en bestemt periode, før videresalg kan finde sted. Det afgørende er blot, at forsikringsselskabet ikke på opførelses- og erhvervelsestidspunktet havde til hensigt at videresælge ejendommen, bortset fra de i stk. 2 nævnte tilfælde." (spørgers understregninger)

På helt samme måde som inden for momsretten er det således hensigten på opførelses- eller erhvervelsestidspunktet, som er afgørende for vurderingen.

Spørger har i forbindelse med erhvervelsen af ejendommene overholdt reglen i § 29 i lov om finansiel virksomhed, fordi spørger ikke erhvervede ejendommene med henblik på salg. Det kan ikke være korrekt, at SKAT anlægger en anden vurdering af spørgers subjektive hensigt i relation til momslovgivningen. Spørger er naturligvis fuldt ud bekendt med, at momsretten er fællesskabsretlig, og at der derfor ikke er grundlag for at inddrage anden lovgivning ved bedømmelsen af momsretlige forhold. Det er imidlertid heller ikke det, der er tale om i nærværende tilfælde. Her skal foretages en vurdering af spørgers subjektive hensigt med anvendelsen af et byggeri, og den vurdering må skulle foretages på samme måde uanset hvilken lovgivning, der er tale om.

SKAT bemærker, at indgåelse af lejekontrakter synes ikke at være usædvanligt i forbindelse med salg af ejendommen til en ny investor, der har til hensigt at anvende ejendommen som udlejningsejendom. Det er uklart, hvad SKAT mener hermed, og hvilken betydning udtalelsen tillægges for SKATs bedømmelse. Det skal understreges, at spørgers mulige salg af ejerlejlighederne kan finde sted både som salg til forbrugere,

der selv vil anvende boligen, men et salg kan også finde sted som salg af alle eller et større eller mindre antal af lejlighederne til en investor, der vil fortsætte udlejningen af lejligheden i en længere eller kortere periode. Efter spørgers opfattelse kan den momsmæssige situation ikke være forskellig alt afhængig af, om det er en forbruger, der køber lejligheden for at bo i den, eller en investor, der køber lejligheden for fortsat at udleje den.

Som nævnt ovenfor var spekulationsreglen ikke til hinder for, at en pensionskasse på et tidspunkt ude i fremtiden kunne foretage strategiskifte og ændre sin oprindelige hensigt. Helt det samme gælder for momsretten. Det fremgår af Skatteministerens bemærkninger til lovforslaget om momspligt på salg af fast ejendom, hvor der under bemærkningerne til § 1 er givet et eksempel A, hvor en virksomhed påbegynder et byggeri med henblik på salg, men hvor virksomheden efter nogle år opgiver salg og påbegynder udlejning af de ikke solgte lejligheder. Inden for momsretten er det således også fuldt ud anerkendt, at der kan foretages et strategiskifte. I eksemplet nævnes endvidere, at den momsretlige vurdering skal tage sit udgangspunkt i virksomhedens oprindelige hensigt.

Det københavnske ejendomsmarked

SKAT nævner, at forpligtelsen til løbende at optimere pensionsopsparernes afkast kan forklare årsagen til salg, men at det ikke forklarer, hvorfor spørger angiveligt først påtænker et salg på nuværende tidspunkt. Spørger bemærker hertil, at det er udviklingen i markedsforholdene, der er årsagen til, at overvejelserne om salg opstår nu.

Da spørger erhvervede ejendommen i 2012 var kvadratmeterprisen på realiserede ejendomshandler væsentligt lavere, end den er i dag. Tal fra Realkreditforeningen viser, at ejerlejligheder i området er steget betydeligt i pris i perioden 2012 til 2015.

Med til billedet hører også, at spørger i dag ikke har så let ved at udleje lejlighederne som tidligere. Der er længere tomgangsperioder, og det kan ende med, at udleje må finde sted til reducerede priser i forhold til i dag. Tomgang og eventuelt reducerede udlejningspriser vil påvirke værdien af lejligheder som udlejningsinvestering negativt.

Eksempelvis er en lejlighed, der er registreret i tomgang den. 1.10.15, opsagt af lejerens i juni 2015 med sædvanlige tre måneders varsel. Herefter har spørger forsøgt udlejning i juli, august, september, oktober, november og her i december. De lejligheder, der står som gået i tomgang 1.12.15, har været opsagt i august, og udlejning er forsøgt i september, oktober, november og den forløbne del af december. Det vidner om et stagnerende lejemarked.

Kombinationen af stigende salgspriser for lejlighederne og negativ udvikling (tomgang og evt. faldende lejepriser) medfører, at den lovpligtige optimering af investeringen lige nu er et salgsscenario. Det kunne ingen i 2012 forudse vil være situationen i 2015. Altså er det udefra kommende begivenheder, der forklarer både ønsket om et strategiskifte, og at skiftet kommer nu.

Momsfradrag

SKAT nævner dernæst, at det forhold, at spørger ikke har fratrullet moms, ikke i sig selv kan være afgørende for, hvad spørgers hensigt har været. Om end det ikke er et afgørende forhold, er det dog et forhold, som Landsskatteretten i SKM2015. 627LSR tillagde stor vægt. Således udtalte Landsskatteretten i sin begrundelse for ikke at anerkende momsfratagelse efter § 13, stk. 2:

"Klagerne har endvidere momsfradrag for udgifterne til "anskaffelsen" af byggegrunden, eksempelvis nedrivningsomkostninger, byggemodningsomkostninger samt eventuelle salgs- og markedsføringsomkostninger."

At spørger ikke har fratrullet moms ved projekteringen og opførelsen af ejendommene er således et forhold, som Skatterådet skal tillægge stor betydning ved bedømmelsen af spørgers hensigt med ejendommen. Det er utvivlsomt med til at underbygge, at spørger havde en oprindelig intention om at udleje ejendommen.

Afsluttende bemærkninger

Konsekvensen af SKATs synspunkt er, at spørger skulle have været tilkendt momsfradrag for udgifterne til opførelse, fordi spørger havde muligheden for engang i fremtiden at vælge at sælge ejendommen. Konsekvensen er med andre ord, at spørger skal have momsfradrag på baggrund af en formodning om, at der evt. vil ske et salg i fremtiden. Sker et sådant salg efter 5 år, skal salget ske uden moms.

Spørger stiller sig tvivlende overfor, om SKAT ville have godkendt et momsfradrag for en pensionskasse, som opførte en boligudlejningsejendom alene ud fra den betragtning, at pensionskassen måske engang ude i fremtiden ville foretage et strategiskifte og vælge at sælge sin ejendom.

SKATs indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at Spørgers salg af ejerlejligheder, som har været udlejet til boligformål uden moms efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, skal ske uden moms, jf. momslovens § 13, stk. 2.

Lovgrundlag

Momsloven § 3, stk. 1

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

Momsloven § 4

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

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

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

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

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

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

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

levering af en bebygget grund

Momsloven § 13, stk. 2

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

Momssystemdirektivet artikel 136, litra a) og b)

Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

a) levering af varer, der udelukkende har været anvendt i forbindelse med sådanne former for virksomhed, som er fritaget for afgift i medfør af artikel 132, 135, 371, 375, 376 og 377, artikel 378, stk. 2, artikel 379, stk. 2, samt artikel 380-390, såfremt disse varer ikke har givet ret til fradrag

b) levering af varer, hvis anskaffelse eller anvendelse har været undtaget fra fradragsretten i medfør af artikel 176.

Momsloven § 37, stk. 1

Virksomheder registreret efter §§ 47, 49, 51 eller 51 a kan ved opgørelsen af afgiftstilsvaret som indgående afgift, jf. § 56, stk. 3, fradrage afgiften efter denne lov for virksomhedens indkøb m.v. af varer og ydelser, der udelukkende anvendes til brug for virksomhedens leverancer, som ikke er fritaget for afgift efter § 13, herunder leverancer udført i udlandet, jf. dog stk. 6.

Momsbekendtgørelsen (BEK nr 808 af 30. juni 2015) § 54, stk. 2

En bygning, jf. stk. 1, er ny, inden første indflytning. En bygning er også ny på dagen for første levering efter indflytning, hvis leveringen sker mindre end 5 år efter dagen for bygningens færdiggørelse. Ved anden og efterfølgende leveringer, der sker inden for 5 år fra bygningens færdiggørelse, er bygningen også ny, hvis leveringen sker inden bygningen har været i brug ved indflytning i en periode på 2 år, og første levering er omfattet af momslovens § 29.

Praksis

EU-Domstolen Sag C-543/11, Woningstichting Maasdriel

EU-Domstolen Sag C-326/11, J. J. Komen

SKM2015. 627. SR (stadfæstelse af SKM2013. 169. SR)

Skatterådet bekræfter, at spørger udøver momspligtig økonomisk virksomhed ved salg af over 40 parceller.

I afgørelsen er det tillagt vægt, at spørger, efter at ejendommen har været udlejet, vil foranledige nedrivning af den eksisterende bygning, udstykning samt gennemførelse af den overordnede byggemodning.

SKM2014. 693. SR

Spørger påtænker salg af en byggegrund, som henstår efter færdiggørelse og salg af første del af et planlagt byggeri. Grundarealet har stået ubenyttet hen, men er nu udlejet.

Skatterådet kan ikke bekræfte, at spørger kan sælge grunden uden opkrævning af moms, såfremt grunden på salgstidspunktet har været udlejet momsfrit i mindst 6 måneder.

SKM2014. 408. SR

Skatterådet kan ikke bekræfte, at spørgers salg af grunde vil være fritaget for moms, såfremt grundene forinden salget har været udlejet momsfrit med køberet, og salget sker til de lejere, som udnytter deres køberet.

Skatterådet kan ikke bekræfte, at spørgers salg af grunde vil være fritaget for moms, såfremt grundene forinden salget har været udlejet momsfrit med køberet, men lejerne har opsagt lejemålet, og grundene herefter sælges til andre end de tidligere lejere.

Skatterådet kan ikke bekræfte, at udgifter til byggemodning, herunder nedrivning af gammel ejendom, vil være omfattet af et delvist momsfradrag, såfremt en del af grundene sælges uden forinden at have været udlejet momsfrit, og en anden del udlejes momsfrit med køberet, inden sidstnævnte sælges, og byggemodningen vedrører alle grundene.

SKM2013. 483. SR

Efter en konkret vurdering af de foreliggende faktiske forhold bekræfter Skatterådet, at spørger kan sælge en byggegrund uden moms, idet byggegrunden alene har været udlejet momsfrit inden salget. Dette gælder i det konkrete tilfælde også, hvis lejer ifølge lejeaftalen har en forkøbsret.

Skatterådet bekræfter, at boliger ved salg kan være momsfritaget ifølge momslovens § 13, stk. 2, når de opføres med henblik på momsfritaget udlejning, når der i forbindelse hermed ikke er taget fradrag for moms, samt når boligerne er udlejet i henhold til lejeloven, og derved er omfattet af tidsubegrænsede lejeaftaler mv. Dette gælder også, hvis lejer ifølge lejeaftalen har en forkøbsret.

Skatterådet kan ikke bekræfte, at boliger, der oprindeligt var opført med henblik på salg, og derefter overgår til ændret (momsfritaget) anvendelse, hvor boligerne lejes ud, for derefter at blive solgt, alene har været anvendt i spørgers momsfritagne virksomhed. Boligerne vil ved salg igen ændre anvendelse tilbage til den oprindelige momspligtige aktivitet, og salget vil derfor være momspligtigt.

Skatterådet bekræfter videre, at det ikke gør nogen forskel, hvis en ny bygning udelukkende har været lejet ud uden moms, og derved kan sælges momsfrit, at andre boliger på samme grund er blevet solgt med moms.

SKM2013. 215. SR

Skatterådet bekræfter, at salget af byggegrunden kan ske uden moms, fordi sælger har anvendt den faste ejendom i forbindelse med momsfritaget udlejningsvirksomhed, jf. momslovens § 13, stk. 2.

SKM2013. 15. SR

Skatterådet bekræfter, at spørger kan sælge et stykke landbrugsjord momsfrit, idet jorden har været bortforpagtet og udelukkende anvendt i momsfritaget udlejningsvirksomhed. Skatterådet bekræfter, at dette også gælder selv om jordstykket udmatrikuleres inden salget.

SKM2012. 683. SR

Skatterådet kan ikke bekræfte, at spørger kan sælge en konkret ejendom moms frit efter modernisering og udstykning, når ejendommen er erhvervet og ombygget med henblik på salg.

Skatterådet bekræfter, at spørger kan sælge de enkelte lejligheder momsfrit efter momslovens § 13, stk. 2, såfremt lejligheden er erhvervet til- og har været anvendt til udlejning til beboelse og således har været undtaget fra retten til fradrag. Skatterådet bekræfter, at dette også gælder selv om der indsættes en købsoption i lejeaftalerne, som giver lejeren en forkøbsret til lejligheden.

SKM2012. 608. SR

Skatterådet bekræfter, at spørgeren kan sælge en ejendom momsfrit efter momslovens § 13, stk. 2, idet spørgerens anskaffelse og anvendelse af ejendommen har været undtaget fra retten til fradrag.

SKM2012. 402. SR

Skatterådet kan ikke bekræfte, at der ikke skal betales moms af salg af byggegrunde(på tænkt salg af ca. 100 byggegrunde), som spørger byggemodner inden salget.

Skatterådet konstaterer, at uanset at spørger har udlejet byggegrundene momsfrit, som landbrugsjord, efter udstykningen, kan sælger ikke påberåbe sig at sælge byggegrundene momsfrit. Dette skyldes, at spørger med henblik på gennemførelse af salget aktivt, påbegynder at tage skridt mod en økonomisk udnyttelse af byggegrundene gennem "mobilisering af midler", som normalt anvendes af en professionel.

Det er Skatteministeriets opfattelse, at spørger påbegynder en *ny* økonomisk udnyttelse af grundene, når spørger byggemodner byggegrundene.

SKM2012. 315. SR

Spørgernes salg af landbrugsjord, som har været udlejet uden moms, er en momsfritaget levering, idet landbrugsjorden udelukkende har været anvendt i forbindelse med momsfritaget udlejningsvirksomhed.

SKM2012. 264. SR

Skatterådet kan bekræfte, at salg af byggegrunden er momsfritaget. Spørger kan betegnes som en afgiftspligtig person i henhold til momsloven, men salg af byggegrunden skal ikke pålægges moms, da byggegrunden udelukkende har været anvendt i forbindelse med momsfritaget udlejningsvirksomhed, og salget af byggegrunden er dermed momsfritaget iht. momsloven § 13, stk. 2.

SKM2010. 842. SR

Skatterådet kan bekræfte, at spørger ved salg af udlejede sommerhusgrunde, ikke er momspligtig af disse salg. Uanset at spørger kan betegnes som en afgiftspligtig person i henhold til momsloven, skal salg af grundene ikke pålægges moms, da grundene udelukkende har været anvendt i forbindelse med momsfritaget udlejningsvirksomhed.

Begrundelse

Spørger er en afgiftspligtig person

Det lægges ved afgørelsen til grund, at spørger handler som afgiftspligtig person, jf. momsloven § 3, stk. 1.

Levering af en ny bygning er momspligtig

Levering af byggegrunde og nye bygninger med tilhørende grund er momspligtig, jf. momsloven § 4, stk. 1 og § 13, stk. 1, nr. 9, litra a og b.

Ud fra det oplyste lægges det til grund, at leveringen sker mindre end 5 år efter dagen for bygningens færdiggørelse, og at der derfor er tale om nye bygninger, jf. momsbekendtgørelsen § 54, stk. 2.

Momsfritagelsen i momsloven § 13, stk. 2

Levering af en ny bygning eller byggegrund, der alene har været anvendt i forbindelse med momsfritaget udlejning, jf. momsloven § 13, stk. 1, nr. 8, eller hvis anskaffelse eller anvendelse har været undtaget fra retten til fradrag efter kapitel 9, er ikke momspligtig, jf. momsloven § 13, stk. 2.

Momsloven § 13, stk. 2, er en undtagelse til hovedreglen om momspligtig levering i momsloven § 4. EU-domstolen har i flere tilfælde udtalt, at undtagelser fra momspligten skal fortolkes indskrænkende, jf. eksempelvis sag C-461/08, Don Bosco, præmis 25. Dette er i overensstemmelse med dansk retspraksis.

EU-domstolen har ligeledes i sagerne C-543/11, Maasdriel, præmis 32, og C-326/11, J. J. Komen, præmis 33, udtalt, at parternes erklærede hensigt vedrørende pligten til at betale moms af en transaktion skal tages i betragtning i forbindelse med en samlet vurdering af transaktionens omstændigheder under forudsætning af, at de understøttes af objektive beviselementer.

En afgiftspligtig person, som handler i denne egenskab, må, hvis han påberåber sig undtagelsesreglen i momsloven § 13, stk. 2, kunne forelægge sådanne objektive beviselementer, at det kan anses for godtgjort, at salget er omfattet af undtagelsesreglen.

Skatterådet har ved afgivelse af bindende svar bekræftet momsfrit salg af byggegrunde efter § 13, stk. 2 i følgende sager: SKM2013. 15. SR, SKM2013. 215. SR, SKM2012. 264. SR, SKM2010. 842. SR. Der var i disse sager tale om mangeårig udlejningsaktivitet inden salget.

Skatterådet har ikke kunnet bekræfte momsfrit salg af byggegrunde i følgende bindende svar: SKM2014. 693. SR, SKM2014. 408. SR, SKM2013. 169. SR (stadfæstet af LSR i SKM2015. 627LSR) og SKM2012. 402. SR.

I SKM2014. 693. SR blev der spurgt om den skattemæssige virkning af minimum 6 måneders udlejning af en byggegrund inden salg.

I SKM2014. 408. SR blev der spurgt om den skattemæssige virkning af udlejning af byggegrunde med køberet for lejerne.

I SKM2013. 169. SR og SKM2012. 402. SR var der tale om levering af byggegrunde, hvor jorden tidligere havde været lejet ud som henholdsvis landbrugsjord og beboelsesejendom, men nu var blevet byggemodnet og skulle sælges som bygningsparceller.

Skatterådet har i de bindende svar SKM2012. 683. SR, SKM2012. 608. SR og SKM2013. 483. SR bekræftet momsfrit salg af nye bygninger. Det fremgår af begrundelserne, at det forudsættes, at bygningerne opføres med henblik på udlejning. Det er således i disse sager indlagt som forudsætning for svaret, at bygningerne alene har været anvendt til udlejning.

SKATs vurdering af den konkrete sag

Ejerlejlighederne blev færdiggjort for 1-1½ år siden. Spørger indgik aftale om erhvervelsen i 2012, og påtænker nu at sælge ejendommene.

Spørger har oplyst, at spørger erhvervede ejendommene med henblik på udlejning og ikke med henblik på videresalg. Årsagen til at spørger nu overvejer at sælge, er spørgers forpligtelse til løbende at optimere pensionsopparernes afkast.

Spørgers hensigt om udlejning er efter spørgers opfattelse dokumenteret på flere måder:

- Dagældende lov om finansiel virksomhed, § 29, indeholdt et krav om, at spørger kun måtte erhverve fast ejendom med henblik på varig anbringelse af midler.
- De indgåede lejekontrakter er sædvanlige standardkontrakter, som ikke er tidsbegrænsede.
- Spørger har ikke fratrasket moms af de momsbelagte udgifter, som vedrører boliglejemålene.

SKAT bemærker hertil, at det fremgår af forarbejderne til ændringsloven til Lov om finansiel virksomhed § 29, at det dagældende krav om varig anbringelse af midler skulle forstås således, at selskaberne ikke

på opførelses- eller erhvervestidspunktet måtte have til hensigt at videresælge ejendommen. Det skulle ikke forstås sådan, at ejendommen først måtte afhændes efter en nærmere bestemt periode.

Indgåelse af lejekontrakter synes ikke at være usædvanligt i forbindelse med salg af ejendommen til en ny investor, der har til hensigt at anvende ejendommen som udlejningsejendom.

Det forhold, at spørger ikke har fratrukket moms, kan ikke i sig selv være afgørende for, hvad spørgers hensigt har været.

SKAT bemærker videre, at spørgers forpligtelse til løbende at optimere pensionsopsparernes afkast må antages også at have været eksisterende på tidspunktet for erhvervelsen. Denne forpligtelse kan således forklare årsagen til salg, men forklarer ikke hvorfor spørger angiveligt først påtænker et salg på nuværende tidspunkt.

Der er således ikke oplyst en årsag til den oplyste ændring af hensigt vedrørende ejendommen.

SKAT finder efter en samlet vurdering af den konkrete sag, at spørger ikke har godtgjort, at spørger har erhvervet ejendommene udelukkende med henblik på udlejning.

SKATs bemærkninger til spørgers høringssvar

SKAT har ikke bemærkninger til spørgers oplysninger om, at ejerlejlighederne er erhvervet med henblik på udlejning og med mulighed for strategiskifte, hvis der er mulighed for at hjemtage en gevinst.

SKAT er fortsat af den opfattelse, at ejerlejlighederne ikke er erhvervet alene med henblik på udlejning, jf. momsloven § 13, stk. 2.

SKAT er enig med spørger i, at momsretten ikke er til hinder for, at spørger kan foretage et strategiskifte.

Det af spørger nævnte eksempel A i lovbemærkningerne vedrører reguleringsreglerne i momsloven §§ 43-44. Reguleringen sikrer, at fradragsretten for fast ejendom, i stedet for kun at afspejle godets brug på anskaffelsestidspunktet, tilpasses eventuelle ændringer i brugen inden for en 10-årig periode.

SKAT kan vejledende udtale, at det følger af reguleringsreglerne (momsloven § 43, stk. 3, nr. 3), at spørger ved et momspligtigt salg kan få fradrag svarende til den resterende reguleringsperiode.

EU-Domstolen har i sag C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki, præmis 39, udtalt, at den brug, der gøres af investeringsgodet, kun er afgørende for omfanget af det oprindelige fradrag, som den afgiftspligtige person har ret til i henhold til sjette direktivs artikel 17, og omfanget af eventuelle berigtigelser i de efterfølgende perioder, men ikke påvirker fradragsrettens indtræden. Det er derfor ikke i sig selv en betingelse for at anvende systemet med berigtigelse af fradrag, at goderne straks anvendes til afgiftspligtige transaktioner.

Det fremgår ligeledes af SKM2015. 545. SR, at fradragsretten afhænger af, hvad spørger anvender ejendommen til i den afgiftsperiode, hvor anskaffelsen sker. Det er således efter SKATs opfattelse korrekt, at der ikke er beregnet fradrag i anskaffelsesåret, idet ejendommen i anskaffelsesåret blev anvendt til momsfrataget udlejning.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "nej".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder SKATs indstilling og begrundelse.