

Udskriftsdato: mandag den 12. januar 2026

AFG nr 10370 af 19/12/2017 (Gældende)

Momsfritagelsen vedrørende levering af fast ejendom - levering af en grund med eksisterende bygninger ejet af 3. mand

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 17-1221660

Momsfritagelsen vedrørende levering af fast ejendom - levering af en grund med eksisterende bygninger ejet af 3. mand

Sagen omhandler momsfritagelsen for "levering af fast ejendom" i henhold til momslovens § 13, stk.1, nr. 9.

Skatterådet bekræfter, at "Kommunes" salg af grunden matr.nr. XX, ikke er momspligtigt.

Sagen omhandler momsfritagelsen for "levering af fast ejendom" i henhold til momslovens § 13, stk.1, nr. 9.

Skatterådet bekræfter, at "Kommunes" salg af grunden matr.nr. XX, ikke er momspligtigt.

Skatterådsmøde 19. december 2017 - SKM2018. 26. SR

Spørgsmål

1. Er "Kommunens" salg af grunden matr.nr. XX, momspligtigt ?

Svar

1. Nej

Beskrivelse af de faktiske forhold

"Kommunen" planlægger at sælge kommunens grund matr.nr. XX. Grunden forventes udbudt til salg i 201x. Grunden udbydes til salg i henhold til bekendtgørelse nr. 799 af 24. juni 2011 om offentligt udbud ved salg af kommunens henholdsvis regionens faste ejendomme, jf. kommunestyrelsesloven § 68.

Grunden blev indtil dens udlejning i 19xx anvendt af kommunen som [...]

Grunden er omfattet af kommuneplan nr. 19xx fra 20xx. I henhold til kommuneplanen er grunden beliggende i rammeområde [...], nærmere bestemt i en [...]-ramme. Grunden må således anvendes til boligformål, serviceerhverv, andre sociale uddannelsesmæssige, kulturelle, sundheds- og miljømæssige servicefunktioner, erhvervs- og fritidsundervisning, samt håndværk og butikker.

På grunden er opført en bygning der er ejet af tredjemand. Bygningen er opdelt i ejerlejligheder. Ifølge BBR-registret er bygningen opført i år 19xx og dens registrerede anvendelse er etagebolig-bygning, flerfamiliehus eller to-familiehus (vandret adskillelse mellem enhederne) (anvendelseskode 140).

Kommunen har siden 196x lejet grunden ud til brug for boliger. Der er indgået en grundlejekontrakt (forelagt SKAT) mellem Kommunen som udlejer og QB som lejer. Grundlejekontrakten er tinglyst på ejendommen den xx. Den nuværende lejer, ejerforeningen "ZY", er ifølge et vedhæng til grundlejekontrakten (forelagt SKAT) indtrådt som lejer på uændrede lejevilkår pr. xx 197x.

Det fremgår af grundlejekontraktens § 1 at grundlejekontrakten er uopsigelig for såvel udlejer som lejer indtil 1. april 20xx, hvor lejemålet ophører uden opsigelse, medmindre anden skriftlig aftale forinden måtte være truffet.

Det fremgår videre af grundlejekontraktens § 13, at udlejer ved lejekontraktens ophør er berettiget til enten at kræve bygningen overdraget vederlagsfrit og i ubehæftet stand eller kræve, at lejer afleverer grunden i ryddeliggjort stand, det vil sige uden bygning.

I forbindelse med kommunens grundsalg, vil det være et vilkår i Kommunens udbudsvilkår (forelagt SKAT), at køber af grunden indtræder som udlejer i grundlejekontrakten og dermed overtager Kommunens rettigheder og forpligtelser over for lejer i henhold til grundlejekontrakten.

Det fremgår endvidere af kommunens udbudsvilkår, at der på grunden er opført én bygning med et samlet etageareal på xx m², fordelt på x etager. Bygningen er opført i 19xx, har status af etagebolig-bygning og er opdelt i selvstændige ejerlejligheder.

Lejeaftalen er uopsigelig fra såvel lejers som udlejers side til 1. april 20xx, hvor lejemålet ophører uden varsel.

Det fremgår tillige, at Kommunen forud for det offentlige udbud af grunden har været i dialog med ejerforeningen. I denne dialog indgik en oplysning fra et erhvervsmæglerfirma om, at mindsteprisen for ejendommen ved et foreløbigt overslag blev vurderet til xxx mio. kr.

Efterfølgende har Erhvervsmæglerfirmaet foretaget en konkret vurdering af grunden for Kommunen, hvorefter grundens vurderede markedsværdi kan afvige fra det oplyste foreløbige overslag.

Grundarealet er ikke frivilligt momsregistreret.

Endeligt fremgår det, at der ved salget vil blive tinglyst en servitut hvorefter den til hver til værende ejer skal betale et tillæg til købesummen til Kommunen, hvis der på grunden opføres bebyggelse på mere end XY m², hvis grunden skrifter anvendelse eller hvis ejeren erhverver nabogrunde og udvider bebyggelsen i større grad end der ville være mulighed for uden inddragelse af nærværende ejendom.

Tillægskøbesummen, der er et vederlag for den forøgede udnyttelse eller ændrede anvendelse af grunden, beregnes efter prisniveauet og anvendelsen på det pågældende tidspunkt.

SKAT har fået forelagt et matrikelkort med en tegning over bygningen på grunden. Heraf fremgår det, at bygningen omfatter [...].

Spørgers opfattelse og begrundelse

Kommunen mener, at det stillede spørgsmål skal besvares med ”nej”.

Kommunens opfattelse bygger på, at

(i) Skatterådet i 2013 har truffet afgørelse i en tilnærmelsesvist identisk sag, SKM2013. 167. SR, hvorefter et kommunalt salg af et udlejet, bebygget grundareal ansås for fritaget for moms, jf. § 13, stk. 1, nr. 9 i LBK nr. 760 af 21/06/2016 om merværdiafgift (momsloven), og

(ii) det vurderes, at SKAT anser ovennævnte afgørelse som udtryk for praksis på området, idet SKAT udtrykkeligt henviser til afgørelsen i den juridiske vejledning 2017-1, kap. D. A. 5.9.5.

SKATs indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes afklaret, hvorvidt Kommunens salg af grunden matr.nr. XX, er momspligtigt.

Begrundelse

Ifølge momslovens §§ 3 og 4, skal der betales moms af levering af varer og ydelser, der mod vederlag leveres af en afgiftspligtig person her i landet. Dog er levering af fast ejendom momsfrataget, jf. momslo-

vens § 13, stk. 1, nr. 9. Fritagelsen omfatter dog ikke levering af nye bygninger, nye bygninger med tilhørende jord samt byggegrunde og særskilt levering af en bebygget grund.

I nærværende sag anses Kommunen for, at agere som en afgiftspligtig person jf. momslovens § 3, for så vidt angår udlejning af det i sagen aktuelle areal.

Sagen findes i øvrigt ikke at omhandle hjemfaldspligt, da der i nærværende sag er tale om igangværende *udleje* af og ønske om salg af en bebygget grund, og ikke en situation, hvor en sælger af en ejendom i forbindelse med salget har pålagt ejendommen et vilkår om, at sælger har krav på at købe ejendommen tilbage for et på forhånd aftalt beløb.

I henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra b, er særskilt levering af bebyggede grunde som udgangspunkt altid omfattet af momspligten. Ved særskilt levering af en bebygget grund forstås levering af ethvert grundareal med grundfaste konstruktioner, hvor der ikke samtidig med leveringen af grundarealet sker levering af de på grunden opførte grundfaste konstruktioner. Se momsbekendtgørelsens § 56, stk. 2.

Udlejer ejeren af en bebygget grund, grunden til bebyggelsens ejer, er udlejningen af grunden fritaget for moms, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 8. Ejeren har dog mulighed for, at lade grunden omfatte af en frivillig registrering for erhvervsmæssig udlejning af fast ejendom, jf. momslovens § 51. I så fald er udlejningen af grunden momspligtig.

I nærværende sag har Kommunen via offentligt udbud til hensigt, at sælge den bebyggede grund mat.nr. XX. Af de faktiske forhold fremgår det, at der på grunden ligger en af 3. mand ejet bygning, der er opført i 19xx. Bygningen er inddelt i selvstændige ejerlejligheder. Grunden har siden 196x været udlejet til brug for boliger. Udlejning er sket uden moms. Kommunen har således *ikke* været frivilligt momsregistreret for udlejningen i henhold til momslovens § 51. Siden 197x har lejer været ejerforeningen ”ZY”.

Det fremgår af den fremlagte grundlejekontrakts § 1, at grundlejekontrakten mellem Kommunen og lejer, er uopsigelig for både ejer og lejer indtil 20xx, hvor lejemålet ophører, medmindre anden skriftlig aftale forinden måtte være truffet.

Det fremgår videre af grundlejekontraktens § 13, at udlejer ved lejekontraktens ophør er berettiget til enten at kræve bygningen overdraget vederlagsfrit og i ubehæftet stand eller kræve, at lejer afleverer grunden i ryddeliggjort stand, det vil sige uden bygning.

Ifølge Kommunens udbudsvilkår indtræder køber af grunden i sælgers rettigheder og forpligtelse overfor ejendommens lejer.

Det vil sige, at en kommende køber ikke blot får overdraget en grund men tillige får ret til i 20xx, at kræve det på grunden opførte større ejerlejlighedsbyggeri overdraget vederlagsfrit.

I lighed med SKM2013. 167. SR finder SKAT at de faktiske omstændigheder mellem køb af arealet og retten til ejerskabet af bygningen er så nært forbundne, at de objektivt set udgør en enkelt, udelelig økonomisk transaktion, som det ville være kunstigt at opdele. Det faktum at køber først får ret til at få overdraget ejerlejlighedsbygningen vederlagsfrit i 20xx kan ikke føre til et andet resultat.

Det kan heller ikke føre til et andet resultat at Kommunen i udbudsvilkårene ikke har gjort specifikt opmærksom på, at størrelsen på et eventuelt bud på grunden skal afspejle, at køber får ret til at få overdraget en større ejerlejlighedsbygning vederlagsfrit i 20xx.

Der lægges vægt på, at den eventuelle køber af grundarealet ifølge udbudsmaterialet ikke har mulighed for at fravælge retten til ejerskabet af bygningen, idet køber af grunden indtræder i sælgers rettigheder og forpligtelse overfor ejendommens lejer.

Det økonomiske formål med køb af grunden, vil herefter, ifølge SKATs opfattelse, ikke alene være at overtage et grundareal, men også at overtage retten til den på arealet beliggende ejerlejlighedsbygning. SKAT finder herefter, at det, der reelt udbydes, er en bygning med tilhørende jord.

SKAT finder ikke, at det i denne forbindelse er af betydning, at der ifølge de fremlagte udbudsvilkår også skal tages hensyn til en eventuel tillægskøbesum, såfremt ejendommen skifter anvendelse, eller udnyttelse af ejendommen forøges.

Ifølge momslovens § 13, stk. 1, nr. 9 er levering af fast ejendom fritaget for moms, dog undtaget levering af nye bygninger, nye bygninger med tilhørende jord samt byggegrunde og særskilt levering af en bebygget grund.

Idet det er oplyst, at bygningen er opført i 19xx, er der tale om en "gammel" bygning, jf. momsbekendtgørelses § 54, stk. 2 modsat.

På denne baggrund er det SKATs opfattelse, at Kommunens salg af grunden matr.nr. XX, ikke er momspligtigt.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 1 besvares med Nej.

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder SKATs indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Momsloven

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

Stk. 2. Som afgiftspligtig person anses endvidere:

(...)

3) Andre statslige, regionale og kommunale institutioner, for så vidt de leverer varer og ydelser i konkurrence med erhvervsvirksomheder.

§ 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. (...)

§ 13. 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.

§ 51. 51. Told- og skatteforvaltningen kan give tilladelse til frivillig registrering af erhvervsmæssig udlejning, herunder bortforpagtning, af fast ejendom eller dele heraf. Kun lokaler, der udlejes eller forsøges udlejet, omfattes af den frivillige registrering. (...)

Momsbekendtgørelsen

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

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.

§ 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.

Praksis

SKM2013. 167. SR⁻

Skatterådet bekræfter, at en kommune kan sælge et bebygget grundareal uden moms.

Det er ved besvarelsen tillagt vægt, at den på grunden værende bygning, ifølge lejekontrakten ved lejekontraktens ophør vederlagsfrit overgår til ejeren af grundarealet.

Idet kommunen allerede har opsagt lejekontrakten med ophør til 2021, samt bl.a. det, at udbudsgiver, ifølge udbudsmaterialet, i sit bud bør tage højde for den kapitaliserede værdi af de rettigheder og pligter (vederlagsfri overdragelse af bygningen), som følger grundlejekontrakten, vil der reelt være tale om salg af en grund med en bygning.

Sagen vedrører en gammel bygning, og derfor vil et salg være momsfritaget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 9.

SKM2012. 315. SR⁻

Skatterådet kan bekræfte, at spørgernes salg af landbrugsjord, som har været udlejet uden moms, er en momsfrataget levering, idet landbrugsjorden udelukkende har været anvendt i forbindelse med momsfrataget udlejningsvirksomhed.

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 momsfrataget udlejningsvirksomhed.