

Udskriftsdato: 23. maj 2024

**SKR nr 9467 af 10/06/2020 (Gældende)**

## **Styresignal - praksisændring - moms på salg af grunde med bygninger bestemt til nedrivning**

---

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 19-0739760

# Styresignal - praksisændring - moms på salg af grunde med bygninger bestemt til nedrivning

*SKM2020. 238. SKTST*

## 1. Sammenfatning

Styresignalet beskriver ændring af praksis vedrørende moms på fast ejendom som følge af EU-Domstolens dom af 4. september 2019, C-71/18, KPC Herning.

Styresignalet fastsætter frister for genoptagelse, reaktionsfrist og krav til den dokumentation, der skal ledsage en anmodning om genoptagelse.

## 2. Underkendt praksis

Ved lov nr. 520 af 12. juni 2009 blev der pr. 1. januar 2011 indført moms på nye bygninger og byggegrunde. Se momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra a og b.

Det fremgik af Skatteministeriets vejledning om moms på nye bygninger og byggegrunde fra december 2010, afsnit 2.2, at såfremt det var aftalt, at en bygning skulle nedrives af sælger, eller såfremt det fremgik af købsaftalen, at bygningerne blev erhvervet med henblik på nedrivning af køber, skulle leverancen anses som salg af en byggegrund. Dermed ville der ikke være tale om et momsfritaget salg af en gammel ejendom men i stedet et momspligtigt salg af en byggegrund.

Oprindeligt var denne definition af byggegrunde indeholdt i Kommissionens forslag til 6. direktiv, hvorefter blandt andet grunde med bygninger bestemt til nedrivning skulle anses som byggegrunde. Afgrænsningen af begrebet byggegrund blev dog alligevel ikke fastsat i direktivet men i stedet overladt til medlemsstaterne.

KPC Herning indgav d. 10. december 2013 anmodning om bindende svar om en påtænkt disposition, som vedrørte momshåndteringen af salg samt videresalg af fast ejendom med en bygning, som skulle nedrives. I sit svar af 24. juni 2014 svarede Skatterådet, at salgene var momspligtige. Skatterådets bindende svar beroede på den praksis, som nu er underkendt.

Landsskatteretten traf afgørelse i sagen d. 9. december 2015 ([SKM2016. 82. LSR](#)) og underkendte herved praksis.

Skatteministeriet indbragte Landsskatterettens afgørelse for domstolene. Vestre Landsret afsagde d. 15. maj 2017 kendelse om præjudiciel forelæggelse for EU-Domstolen ([SKM2017. 439. VLR](#)). Efter EU-Domstolens dom af 4. september 2019 blev sagen ved Vestre Landsret hævet.

## 3. Baggrunden for ændringen af praksis

EU-Domstolen har i sin dom af 4. september 2019, C-71/18, KPC Herning, underkendt Skattestyrelsens hidtidige praksis.

Domstolen udtaler, at en transaktion i form af levering af en grund ikke kan kvalificeres som levering af en byggegrund, når der på leveringstidspunktet er opført en bygning på grunden. Dette gælder uanset, at det er parternes hensigt, at bygningen skal rives ned - helt eller delvist - for at gøre plads til en ny bygning.

EU-Domstolen lægger i dommen vægt på, at bygningen er fuld funktionsdygtig på leveringstidspunktet. Dette skal efter Skattestyrelsens opfattelse ses i lyset af Domstolens vurdering af, at momsfrigtagelsen for levering af bygninger ikke må udhules.

Domstolen vurderer, at en kvalificering som byggegrund ville risikere at tage indholdet ud af artikel 135, stk. 1, litra j, om momsfrigtagelse for leveringer af bygninger, som ikke er nye bygninger. I den forbindelse tillægger Domstolen det ligeledes vægt, at ingen af de to salg i den konkrete sag tilføjer ejendommen væsentlig merværdi.

Domstolens gentagne bemærkninger om, at bygningen er fuldt funktionsdygtig, kan efter Skattestyrelsens opfattelse kun forstås således, at Domstolen vil give plads til en anden vurdering i andre tilfælde, hvor bygningen ikke er fuldt funktionsdygtig.

Domstolen vurderer, at sælger i den konkrete sag ikke var involveret i nedrivningen, og at køber for egen regning og risiko overdrog de arbejdsydelser, der var nødvendige for nedrivningen, til tredjepart. Dette er i modsætning til situationen i C-461/08, Don Bosco, hvor sælgeren påtog sig nedrivningen af bygningen, hvorefter Domstolen kvalificerede leveringerne som én enkelt transaktion bestående i levering af en ubebygget grund.

#### 4. Ny praksis

Levering af en grund, hvorpå der er opført en bygning på leveringstidspunktet, vil som udgangspunkt omfattes af momsfrigtagelsen for fast ejendom, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 9.

Det gælder uanset, at det er parternes hensigt, at bygningen skal rives ned - helt eller delvist - for at gøre plads til en ny bygning. Momshåndteringen skal således foretages på baggrund af objektive kriterier og ikke parternes subjektive hensigt.

Det er forudsat, at der ikke er tale om en ny bygning, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra a, samt at bygningen er fuldt funktionsdygtig.

Hvis levering af en fast ejendom er så nært forbundet med sælgers levering af andre ydelser, eksempelvis nedrivning, således de sammensatte leverancer udgør én enkelt transaktion, kan leveringen dog efter omstændighederne anses som levering af en byggegrund. Se C-461/08, Don Bosco.

Domstolen har i KPC-dommen ikke taget stilling til, om transaktionen mellem KPC og Boligforeningen Kristiansdal kan kvalificeres som levering af nye bygninger. Det er Skattestyrelsens opfattelse, at en sådan vurdering må bero på en konkret vurdering. Se [SKM2018. 366. LSR](#).

Domstolen tillægger det ikke selvstændig betydning, at en del af bygningen - gavlen - ikke er revet ned, da selve nedrivningen blev foranlediget efter leveringen og for købers regning. Det er herefter fortsat Skattestyrelsens opfattelse, at en gavl ikke kan anses som en funktionsdygtig bygning.

#### 4.1. Funktionsdygtig bygning

Domstolen udtaler i dommens præmis 59, at hvis levering af et fuldt funktionsdygtigt pakhus kunne kvalificeres som levering af en byggegrund og ikke levering af en gammel bygning med tilhørende jord, ville dette risikere at fratage momsfrigtagelsen for gamle bygninger sit indhold.

Hvis en bygning skal omfattes af momsfrigtagelsen for levering af gamle bygninger, må der således med dommen stilles krav om, at bygningen på leveringstidspunktet er fuldt funktionsdygtig og reelt kan anvendes som bygning.

Det bemærkes i denne forbindelse, at det ikke er afgørende, om bygningen anvendes til det formål, som den oprindeligt var bestemt til. Det er dog klart, at hvis en bygning ikke længere kan anvendes til det oprindelige formål, og hvis den i øvrigt ikke kan anvendes som bygning til andre formål, må den anses for ikke at være funktionsdygtig.

Det beror på en konkret vurdering, om en bygning er funktionsdygtig. Vurderingen tager udgangspunkt i, om bygningen kan anvendes som bygning.

Ved vurderingen af om bygningen er fuldt funktionsdygtig, lægges der vægt på bygningens anvendelse op til leveringstidspunktet. Ved vurderingen skal der således ses bort fra, om køber har planlagt, at bygningen efter leveringen skal rives ned.

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

Hvis bygningen derimod har stået ubenyttet i længere tid, og bygningen ikke har været opvarmet eller vedligeholdt, skal sælger kunne sandsynliggøre bygningens funktionsdygtighed.

Nogle mangler på en bygning kan være så omfattende, at en bygning ikke kan tages i brug som bygning, hvorfor der efter Skattestyrelsens vurdering ikke er tale om en funktionsdygtig bygning. Eksempelvis kan påbud om nedrivning eller kondemnering, skader efter brand, storm, større hærværk eller en total vandskade medføre, at bygningen ikke længere er funktionsdygtig. Ligeledes kan væsentligt misvedligeholdte bygninger og bygninger, hvor væsentlige bygningsbestanddele skal udskiftes, inden den atter kan tages i brug, blive anset som ikke funktionsdygtige bygninger. Omvendt kan eksempelvis en bygning, som umiddelbart ikke synes at være vedligeholdt og fx har nogle knuste ruder, være klar til at tage i brug efter småreparationer, og bygningen må dermed anses for at være en funktionsdygtig bygning.

Hvis Skattestyrelsens vurdering af bygningens funktionsdygtighed foretages efter leveringen, og sælger kan godtgøre, at køber umiddelbart efter leveringen, vedvarende og på lovlig vis rent faktisk har anvendt

bygningen, er yderligere sandsynliggørelse af bygningens funktionsdygtighed fra sælgers side dog ikke nødvendig.

I andre tilfælde kan et moment i sandsynliggørelsen eksempelvis være en overdragelseskontrakt mellem uafhængige parter, eller en rapport udarbejdet af en uvildig sagkyndig i forbindelse med leveringen, hvoraf det fremgår, at bygningen er i en stand, så den kan anvendes som bygning.

## 5. Genoptagelse

EU-Domstolens dom, C-71/18, KPC Herning, indebærer, at salg af fast ejendom i større omfang end efter Skattestyrelsens hidtidige praksis skal anses for omfattet af momsfrigørelse, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 9.

Der kan anmodes om genoptagelse af momstilsvaret, hvis hidtidig praksis har været til ugunst for den afgiftspligtige.

Hvis der i henhold til skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 1, skal ske tilbagebetaling af afgift, har Skatteforvaltningen ret til for samme tidsrum at foretage direkte følgeændringer af tilbagebetalingen. Det vil sige, at der i kravet på tilbagebetaling skal fradrages besparelse i form af fradrag på købsmoms og moms af reguleringsforpligtelse.

Tilbagebetaling kan derudover nægtes, hvis Skatteforvaltningen kan godtgøre, at virksomheden opnår en gevinst (ugrundet berigelse) ved tilbagebetaling heraf på grund af overvæltning af afgift på køberne.

Senere omsætningsled kan rette krav mod Skatteforvaltningen efter gældende regler herfor. Se [SKM2015. 733. SKAT](#) om retningslinjer for tilbagebetaling af beløb opkrævet i strid med EU-retten.

### 5.1. Frister for genoptagelse

#### 5.1.1. Ordinær genoptagelse

I henhold til skatteforvaltningslovens § 31, stk. 2, kan der ske genoptagelse, hvis anmodning herom fremsættes senest 3 år efter angivelsesfristens udløb.

#### 5.1.2. Ekstraordinær genoptagelse

Hvis fristen i [skatteforvaltningslovens § 31, stk. 2](#), er udløbet, kan der i henhold til [skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1](#), nr. 1, efter anmodning ske ekstraordinær genoptagelse til gunst for den afgiftspligtige for afgiftsperioder, der er helt eller delvist sammenfaldende med den afgiftsperiode, der var til prøvelse i den første sag, der resulterede i underkendelse af praksis, eller den afgiftsperiode der er helt eller delvis sammenfaldende med den afgiftsperiode, der er påbegyndt, men endnu ikke udløbet, 3 år forud for underkendelse af praksis.

Når hidtidig praksis er endeligt underkendt ved en dom, en afgørelse fra skatteankestyrelsen, et motorankenævns eller Landsskatteretten, kan genoptagelse, jf. SFL § 32, stk. 1, nr. 1, foretages til gunst for den afgiftspligtige fra og med:

1. den afgiftsperiode, der er helt eller delvis sammenfaldende med den afgiftsperiode, der var til prøvelse i den første sag, der resulterede i underkendelse af praksis, eller
2. den afgiftsperiode, der er påbegyndt, men endnu ikke udløbet, 3 år forud for underkendelsen af praksis.

Det bindende svar om en påtænkt disposition blev afgivet af Skatterådet den 24. juni 2014. Praksis blev underkendt ved Landsskatterettens afgørelse af 9. december 2015. Efter EU-Domstolens dom af 4. september 2019, C-71/18, KPC Herning, hævede Skatteministeriet sagen ved Vestre Landsret. I relation til Skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 1, er det således Landsskatteretten, som har underkendt praksis.

Genoptagelse vil kunne ske fra og med den afgiftsperiode, der er påbegyndt, men endnu ikke udløbet, 3 år forud for tidspunktet for underkendelse af praksis, dvs. fra og med den afgiftsperiode, der var påbegyndt, men endnu ikke udløbet den 9. december 2012.

## 5.2 Reaktionsfrist

Det fremgår af skatteforvaltningslovens § 32, stk. 2, at en anmodning om ekstraordinær genoptagelse skal fremsættes senest 6 måneder efter, den afgiftspligtige er kommet til kundskab om det forhold, der begrunder fravigelse af fristen i skatteforvaltningslovens § 31, stk. 2.

Reaktionsfristen regnes fra offentliggørelsen af dette styresignal på Skatteforvaltningens hjemmeside.

## 5.3 Anmodning om genoptagelse

Anmodning om genoptagelse af afgiftsfastsættelsen skal indgives til Skattestyrelsen via SKAT.dk eller til adressen: Skattestyrelsen, Nykøbingvej 76, 4990 Sakskøbing.

Anmodningen skal indeholde oplysninger om navn, adresse og CVR-nr. samt en specificeret opgørelse af kravet på tilbagebetaling.

Virksomheden skal kunne dokumentere opgørelsen af tilbagebetalingskravet gennem relevant regnskabsmateriale og andet relevant bilagsmateriale, som kan bidrage til at dokumentere kravet, herunder købskontrakten og eventuelle tillæg hertil.

## 6. Gyldighed

Den ændrede praksis, som er beskrevet i dette styresignal, vil blive indarbejdet i Den juridiske vejledning 2020-2, afsnit D. A. 5.9.5. Efter offentliggørelsen af Den juridiske vejledning 2020-2 og udløbet af reaktionsfristen i pkt. 5.2, er styresignalet ophævet.

*Skatteministeriet, den 10. juni 2020*

MORTEN BØDSKOV