

Syddansk Universitet, Kolding

Dato 03-06-2019

Det Samfundsvidenskabelige Fakultet

160.686 Anslag / 67 Sider

Moms på Fast Ejendom

VAT on Real Estate

Opgaven er udarbejdet af

Sten-Rask Grøndahl Hejlskov

XXXXXX-XXXXand.merc.aud. 4.Semester

Vejleder

Jette Thygesen

Juridisk Institut

Tro og loveerklæring

Det erklæres herved på tro og love, at undertegnede egenhændigt og selvstændigt har udformet denne rapport. Alle citater i teksten er markeret som sådanne, og rapporten eller dele af den har ikke tidligere været fremlagt i anden bedømmelsessammenhæng.

Sten Rask Grøndahl Hejlskov

Sten Rask Grøndahl Hejlskov

Abstract

This thesis explores how current EU and Danish laws on VAT on supply of real estate are interpreted. Furthermore, this thesis discusses to what extent the Danish interpretation of VAT on supply of real estate complies with EU case-law. An analysis will be conducted on both Danish administrative practice and EU case-law. The analysis of the EU case-law forms the basis for a discussion of the results of the analysis of Danish administrative practice. This will lead to a conclusion on the topic of VAT on supply of real estate, and a brief discussion of future issues on the topic that have not been examined throughout the thesis.

The primary focal point of the theoretical basis in this thesis is recent rulings from both the European Court of Justice and Danish administrative practice. Additionally, case-law is used for further analysis.

The thesis shows that there is a correlation between *Council Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax* and the *Danish VAT Act § 13, (1), no. 9*. The analysis concludes that the wording is similar, and the purpose is the same. Thereby it is stated that supply of real estate that includes a building is not to be a subject of VAT. This is underpinned by rulings made by the European Court of Justice. Compared to Danish administrative practice, it is found that there is a discrepancy between the rulings of the National Tax Board of Denmark and the National Tax Tribunal of Denmark. The discrepancy is in how the two entities determine whether a transfer of land with an existing building, which after delivery is meant to be demolished, should be considered as transfer of a building site. This matter has been taken to High Court of Western Denmark by the Danish Ministry of Taxation. With regards to other supplies of real estate, the interpretation of the National Tax Board of Denmark and the National Tax Tribunal of Denmark is consistent, and in accordance with the EU case-law on VAT.

The advocate general of the European Court of Justice has stated his opinion on the matter as part of a request for a preliminary ruling from High Court of Western Denmark. The advocate general states that, in general, all objective factors must be considered before ruling a supply of real estate as a building site. It is clear from the opinion of the advocate general that the National Tax Board of Denmark has stretched the law to a limit where it seems incompatible with the EU case-law, as well as the Danish VAT Act.

The thesis concludes that the Danish administrative interpretation of the EU case-law on VAT and the Danish VAT act is not consistent, though the wording of the Danish law complies with EU law. It can be concluded that the National Tax Tribunal of Denmark and the National Tax Board of Denmark does, overall, comply with EU case-law, but in matters involving building sites, the National Tax Board of Denmark may, in some cases, have gone too far.

INDHOLDSFORTEGNELSE

1. INDLEDNING	1
1.1 INTRODUKTION TIL RETSGRUNDLAGET	1
1.2 PROBLEMFOMULERING	2
1.3 METODE OG AFGRÆNSNING	2
1.3.1 JURIDISK METODE	2
1.3.1.1 Lovgivning og forarbejder	3
1.3.1.2 Administrativ praksis	4
1.3.1.3 Juridisk litteratur og udgivelser	5
1.4 AFGRÆNSNING	5
1.5 OPGAVESTRUKTUR	6
1.5.1 DISPOSITION	7
2. RETSGRUNDLAG	8
2.1 MOMSSYSTEMET	8
2.2 FAST EJENDOM	9
2.3 EU-RET	11
2.3.1 MOMSSYSTEMDIREKTIVET 2006/112/EF	13
2.3.2 PRÆJUDICIELLE SPØRGSMÅL	13
2.3.3 GENERALADVOKATER	15
2.4 NATIONAL RET	15
2.4.1 RETSKILDER I DANSK RET	15
2.5 SAMMENSPIL MELLEML EU-RET OG DANSK LOVGIVNING	16
2.5.1 NY ELLER GAMMEL BYGNING	17
2.5.2 SPROGLIG BARRIERE	18
3. EU-RET	19
3.1 RELEVANTE BESTEMMELSER FRA RÅDETS DIREKTIV 2006/112/EF	19

3.1.1	AFGIFTSPLIGTIG TRANSAKTION	19
3.1.2	AFGIFTSPLIGTIG PERSON	20
3.1.3	MOMSPLIGT	22
3.1.4	FRITAGELSEN FOR MOMS	23
3.2	PRAKSIS	25
3.2.1	C-461/08, DON BOSCO– BYGGEGRUND?	26
3.2.2	C-326/11, J. J. KOMEN – NY BYGNING?	29
3.2.3	C-543/11, WONINGSTICHTING MAASDRIEL – UBEBYGGET GRUND ELLER BYGGEGRUND?	32
3.3	DELKONKLUSION – HVORNÅR ER LEVERING AF FAST EJENDOM MOMSPLIGTIG	34
3.3.1	BYGGEGRUND	34
3.3.2	GRUND MED BYGNING	35
4.	DANSK RET – MOMSLOVEN	37
4.1	BEKENDTGØRELSEN OM LOV AF MERVÆRDIAFGIFT	37
4.2	BINDENDE SVAR	41
4.3	PRAKSIS	42
4.3.1	GRUND MED EKSISTERENDE BYGNING	42
4.3.1.1	SKM2014.554.SR – KPC 1	44
4.3.1.2	SKM2016.82.LSR – KPC 2	45
4.3.1.3	Generaladvokatens indstilling	46
4.3.2	SKM2016.529.LSR – GRUNDSTYKKETS ANVENDELSE	48
4.3.3	SKM2018.29.SR - PARKERINGSKÆLDER	49
4.3.4	KONKLUSION SKATTERÅDET	51
4.3.5	KONKLUSION AF LANDSSKATTERETTENS PRAKSIS	51
4.4	SAMMENFATNING AF GÆLDENDE DANSK PRAKSIS	51
4.5	HVAD ER BETYDNINGEN AF FORHOLDENE?	52
4.5.1	HVEM ER SÆLGER	52
4.5.2	HVAD ER DET SOM SÆLGES	53
4.6	DEL KONKLUSION – HVORNÅR ER LEVERING MOMSPLIGTIG	54
4.6.1	BYGGEGRUND	55
4.6.2	GRUND MED BYGNING	56

5. DISKUSSION	57
5.1 FAST EJENDOM	58
5.1.1 GAMMEL ELLER NY BYGNING	58
5.1.2 UBEBYGGET GRUND ELLER BYGGEGRUND	60
5.2 KONFORM FORTOLKNING?	62
6. KONKLUSION	62
7. PERSPEKTIVERING	65
8. LITTERATURLISTE	67

1. Indledning

1.1 Introduktion til retsgrundlaget

I 2009 fremlagde den daværende skatteminister Kristian Jensen, sammen med resten af VK-regeringen, Forårspakke 2.0, som var en større skattereform. Omdrejningspunktet for reformen var at styrke vækst og velstand gennem en sænket skat på arbejde. Finansieringen af denne skattelettelse skulle være gennem øgede afgifter på energi og miljø, ligesom nogle af særordningerne for erhvervslivet skulle reduceres eller helt fjernes.¹ Indtil 2011 gav den dagældende danske momslov² mulighed for fritagelse for påligning af moms ved alt salg af fast ejendom.³ Denne fritagelse var i vid udstrækning mere omfattende end den tilsvarende fritagelse i det europæiske momssystemdirektiv. Fritagelsen var en del af en såkaldt "stand-still" klausul⁴, som gjorde at Danmark kunne opretholde fritagelserne, som de fandtes i sjette momsdirektiv.⁵ Med forårspakken i år 2011 blev den danske fritagelse for moms ved salg af fast ejendom således indskrænket til kun at omfatte gamle bygninger. Det vil sige, at levering af nye bygninger og byggegrunde ikke længere var omfattet af momsfritagelsen, og dermed blev momspligtigt.⁶ Samtidig med ophævelse af "stand-still" klausulen blev de danske momsregler bragt i overensstemmelse med det europæiske momsdirektiv.

Der er mellem det fremsatte lovforslag og det vedtagne lovforslag ikke nogen ændringer i forhold til § 13 stk. 1, nr. 9. Lovændringen i 2011 har givet anledning til en ikke ensartet fortolkningspraksis. Den uensartede praksis opstår som oftest i forbindelse med overdragelse af grunde, hvorpå der allerede er opført bygninger, som skal nedrives for at skabe plads til nye projekter. De mange bindende svar, som er afgivet af Skatterådet, og Landsskatterettens afgørelser, udtrykker uklar praksis i dansk ret for moms ved levering af fast ejendom og grunde.

Blandt andet fremgår det af Momsloven § 13, stk. 1, nr. 9, at levering af fast ejendom er fritaget for moms. Alligevel er der flere gange opstået situationer, hvor der er opstået tvivl om, hvorvidt leveringen af en fast ejendom alligevel skal pålignes moms.

¹ Blandt særordningerne, som blev reduceret for erhvervslivet, var momsfritagelsen for levering af fast ejendom.

² LBK 2005-10-14, nr. 966 – Bekendtgørelse af Merværdiafgiftsloven (Historisk)

³ Skattestyrelsens Juridiske Vejledning udgave 2019-1 afsnit D.A.5.9. I det efterfølgende vil der ved henvisninger til vejledningen alene henvises til SJV og nummeret på afsnittet der henvises til.

⁴ Forslag til Lov om ændring af lov om merværdiafgift og lov om afgift af lønsum m.v. nr. 203 s. 10

⁵ Rådets Direktiv 2006/112/EF artikel 371, jf. Bilag X, Del B

⁶ SJV D.A.5.9

Den uklare praksis kan ses som konsekvensen af, at Skattestyrelsen og Landsskatteretten i mange tilfælde ikke er enige om fortolkningen af lovgivningen. Som et eksempel på kompleksiteten indenfor emnet, har Vestre Landsret valgt, at SKM 2017.439.VLR ⁷ skal forelægges EU-domstolen med henblik på besvarelse af præjudicielle spørgsmål. Der er ved tidspunktet for denne afhandlings færdiggørelse endnu ikke truffet endelig afgørelse i denne sag, men der er kommet en indstilling fra generaladvokaten ved EU-domstolen, som vil blive inddraget i afhandlingen.⁸

1.2 Problemformulering

Grundlaget for denne afhandling vil være følgende problemformulering

Hvordan fortolkes gældende ret vedrørende moms ved levering af fast ejendom, og hvorledes stemmer den danske fortolkning overens med den EU-retslige retspraksis.

For at besvare problemformuleringen vil afhandlingen afdække fortolkningen af momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, herunder gennem en analyse af gældende ret i form af bindende svar fra Skatterådet, afgørelser fra Landsskatteretten og domme fra EU-domstolene. Endvidere vil afhandlingen indeholde en undersøgelse og vurdering af, hvorvidt den danske praksis og fortolkning af momslovens § 13, stk. 1, nr. 9 er i overensstemmelse med den seneste EU-retslige praksis på området. Afslutningsvist vil afhandlingen omfatte en perspektivering af den danske administrative praksis, og hvorvidt denne stemmer overens med EU-retten.

1.3 Metode og afgrænsning

1.3.1 Juridisk metode

Med udgangspunkt i ovenstående problemformulering vil denne afhandling blive udarbejdet efter den retsdogmatiske metode. Med dette menes, at afhandlingen vil blive udarbejdet ved at systematisere,

⁷ Denne vil blive gennemgået til analyse. Sagen omhandler køb og videresalg af en havnefront med et eksisterende pakhús. I det bindende svar fra Skatterådet afgør de, at leveringerne begge er momspligtige, mens Landsskatteretten finder at begge leveringer er momsfrataget. Sagen er anket af Skatteministeriet og indbragt for Vestre Landsret

⁸ Sag C-71/18: Anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Vestre Landsret (Danmark) den 2. februar 2018, Skatteministeriet mod KPC Herning.

beskrive, og analysere retskilderne på området, for derigennem at finde frem til gældende ret på området. Den juridiske metode er således den metode, som danner grundlag for, hvordan retskilder kan fortolkes.⁹ Begrebet retskilder dækker over en vifte af forskellige typer af kilder, som blandt andet er love, afgørelser og direktiver, samt rets- og administrativ praksis.

I denne afhandling er det fritagelse for moms ved levering af fast ejendom, som er omdrejningspunktet. Derfor vil det for afhandlingens formål være centralt at fastlægge, hvad gældende ret og administrativ praksis er i forhold til Momslovens §13, stk. 1, nr. 9.¹⁰ For at opnå en tilfredsstillende analyse af retstilstanden, vil der blive taget udgangspunkt i flere typer af retskilder, som vil blive analyseret og sammenholdt. Opdelingen af retskilderne, som er relevante for nærværende afhandling, vil blive beskrevet kort nedenfor.

1.3.1.1 Lovgivning og forarbejder

I dansk ret anerkendes loven som den primære retskilde.¹¹ Der vil derfor blive inddraget relevant lovgivning som et værktøj for besvarelse af denne afhandlings problemformulering. Den relevante lovgivning for afhandlingen findes i Momsloven § 13. stk. 1 nr. 9. Denne bestemmelse i Momsloven vil desuden danne grundlag for redegørelsen og analysen i afhandlingen. Endvidere vil Momdirektivet blive inddraget til klarlæggelse af i hvilket omfang Momdirektivet er implementeret korrekt.

Om end udgangspunktet for fortolkning af bestemmelsen er lovens tekst, er det ikke altid tilstrækkeligt kun at læse lovens bestemmelser. Der vil til stadighed kunne opstå tvivlsspørgsmål om fortolkning og anvendelse af en bestemmelse. Derfor vil forarbejderne til Momsloven blive inddraget for at eliminere en del af usikkerhed i forhold til fortolkning og anvendelse.¹² Forarbejder er en betegnelse for det materiale, som går forud for loven. Således kan forarbejder blandt andet dække over betragtninger fra behandlinger i Folketinget, udredningsarbejde og lignende.¹³ Forarbejdet kan ligeledes være ministerens svar

⁹ (Højlund, 2018, s. 17)

¹⁰ LBK nr. 760 af 21/0/2016 – Bekendtgørelse af lov om merværdiafgift (momsloven) – efterfølgende benævnt Momsloven

¹¹ (Wegener, 2000, s. 15)

¹² (Wegener, 2000, s. 87)

¹³ (Wegener, 2000, s. 87)

på betænkninger og bemærkninger til lovforslaget. Ved at inddrage disse til brug for fortolkning af lovgivningen, kan man komme tættere på at klarlægge, hvad hensigten med lovens ordlyd har været og er.¹⁴

Udvalgte steder i afhandlingen findes citationer af lovbestemmelser. Dette begrundes i hensynet til afhandlingens læsevenlighed, idet det tilstræbes, at det inciterede er med til at give et bedre overblik over og indsigt i relevante bestemmelser.

Eftersom Danmark er medlem af EU, er Danmark underlagt regler udstedt af EU, herunder momsdirektivet. Momsdirektivet definerer de ydre rammer for den nationale momslovgivning. Medlemsstaternes nationale lovgivning, herunder dansk lovgivning, skal derefter være udformet konformt med EU-retten.¹⁵ Herved forstås, at den danske lovgivning ikke må stride mod EU-retten. For nærværende afhandling er det derfor relevant blandt andet at inddrage momsdirektivets artikel 135 og artikel 12, der omhandler moms i forbindelse med salg af fast ejendom.

1.3.1.2 Administrativ praksis

For denne afhandling vil det være relevant at inddrage administrative danske afgørelser omkring moms på salg af fast ejendom. Når Skattestyrelsen træffer en afgørelse eller afgiver et bindende svar, er dette en administrativ afgørelse af 1. instans. I de sager, der er valgt gennemgået i denne afhandling, er det Skatterådet, der har afgivet et bindende svar.¹⁶ Disse bindende svar fra Skatterådet kan påklages til Landsskatteretten. Landsskatteretten kan herefter træffe afgørelse som 2. instans. Landsskatteretten er på trods af navnet ikke en domstol, men alene et nævn, der udsteder afgørelser der kan påklages til domstolene. De administrative afgørelser har mindre retskildemæssig værdi end domme afsagt ved domstolene. Dette skyldes, at afgørelser truffet ved nævn, kan ændres af domstolen.¹⁷ Såfremt afgørelser fra Landsskatteretten ikke bliver anket af Skattestyrelsen, eller påklages videre i systemet af klageren, er afgørelserne bindende for

¹⁴ (Blume, 2014, s. 112)

¹⁵ (Tvarnø & Nielsen, 2017, s. 206)

¹⁶ I henhold til Skatteforvaltningsloven § 2 og § 21, skal formanden for Skatterådet og Told- og Skatteforvaltningen aftale retningslinjer for, hvornår en sag skal forelægges Skatterådet. Der henvises til "Skatterådsaftalen" mellem Skatterådets formand og direktører fra styrelserne, Skattestyrelsen og Motorstyrelsen. Den nyeste aftale er offentliggjort i SKM.2018.297.SKAT, som et styresignal. Det fremgår at aftalen at anmodninger om bindende svar, skal forelægges Skatterådet, når det drejer sig om principielle bindende svar. Det gældende styresignal erstatter til fulde den tidligere aftale i SKM.2013.812.SKAT. Den seneste aftale indeholder gældende retningslinjer og er gældende fra og med 01 juli 2018.

¹⁷ (Højlund, 2018, s. 62)

Skatteministeriet. Imidlertid bliver det for denne afhandling alligevel relevant at henvise til administrativ praksis, da der ikke er truffet nævneværdige afgørelser ved domstolene endnu.

1.3.1.3 Juridisk litteratur og udgivelser

Den juridiske litteratur, som er udgivet omkring moms i forbindelse med salg af ejendomme, beskriver i store træk den gældende retstilstand, og tilføjer dermed ikke væsentlig ny viden til emnet og de regler, der allerede eksisterer. Som følge af, at den juridiske litteratur beskriver gældende ret, kan det diskuteres, hvorvidt juridisk litteratur udgør en selvstændig retskilde. Det er forfatterens overbevisning, at juridisk litteratur ikke er en selvstændig retskilde, der bidrager med noget nyt, men den kan alligevel bidrage til forståelsen af et retsområde.¹⁸ Dette begrundes ud fra det faktum, at den juridiske litteratur almindeligvis bygger på anerkendte retskilder, ligesom den endvidere kan anvendes i forbindelse med juridisk argumentation¹⁹. Det er dog vigtigt at holde sig for øje, at tolkningen af juridisk litteratur kan være farvet af forfatterens egne holdninger og overbevisninger. På baggrund af ovenstående vil den juridiske litteratur blive inddraget, hvor det findes relevant i forhold til afhandlingens problemstilling.

Den juridiske litteratur, som vil blive anvendt i forbindelse med denne afhandling, vil som udgangspunkt være af nyeste udgave.

1.4 Afgrænsning

Hensigten med denne afhandling er at undersøge de momsmæssige konsekvenser vedrørende levering af fast ejendom. Af hensyn til afhandlingens begrænsede omfang, vil der ikke blive redegjort for skatte- og regnskabsmæssige konsekvenser vedrørende levering af fast ejendom. Der vil af samme grund kun sparsomt blive medtaget andre afledte effekter i forbindelse med erhvervelse af fast ejendom.

Begreber som vil blive anvendt i denne afhandling, skal tolkes med direkte reference til Momsloven og momsdirektivet. Af sådanne begreber kan eksempelvis nævnes "fast ejendom", "byggegrund" med flere. Begreberne vil blive sat i sammenhæng med Momsloven og momsdirektivet og brugt i denne sammenhæng. Begreberne skal derfor i situationer, hvor begreberne eller fortolkningsbidragene kan findes flere steder i litteraturen, skulle bruge fortolknings- og referencerammen, som den forefindes i Momsloven²⁰,

¹⁸ (Høilund, 2018, s. 76)

¹⁹ (Blume, 2014, s. 115)

²⁰ LBK nr. 760 af 21/0/2016 – Bekendtgørelse af lov om merværdiafgift (momsloven)

momsbekendtgørelsen²¹, momsdirektivet²² eller skattestyrelsens juridiske vejledning til moms²³. Hvor det af hensyn til læsevenligheden og forståelsen vurderes nødvendigt, vil der blive redegjort for begreber fra momsretten.

De afgørelser som er udvalgt til denne afhandling, er udvalgt med det formål at klarlægge den danske administrative praksis. Ved at udvælge enkelte afgørelser, findes den generelle fortolkningspraksis inden for moms på fast ejendom. Det er i den henseende vigtigt at pointere, at analysen af dansk administrativ praksis ikke er en udtømmende gennemgang af alt dansk administrativ praksis, og derfor ikke må anses for dette.

Grundet afhandlingens omfang, vil spørgsmålet om momspligt vedrørende om- og tilbygning af fast ejendom kun blive berørt sporadisk. Dermed vil det kun være en overordnet betragtning af denne del, og ikke en fyldestgørende analyse af momsforholdet i forbindelse med om- og tilbygning af fast ejendom.

1.5 Opgavestruktur

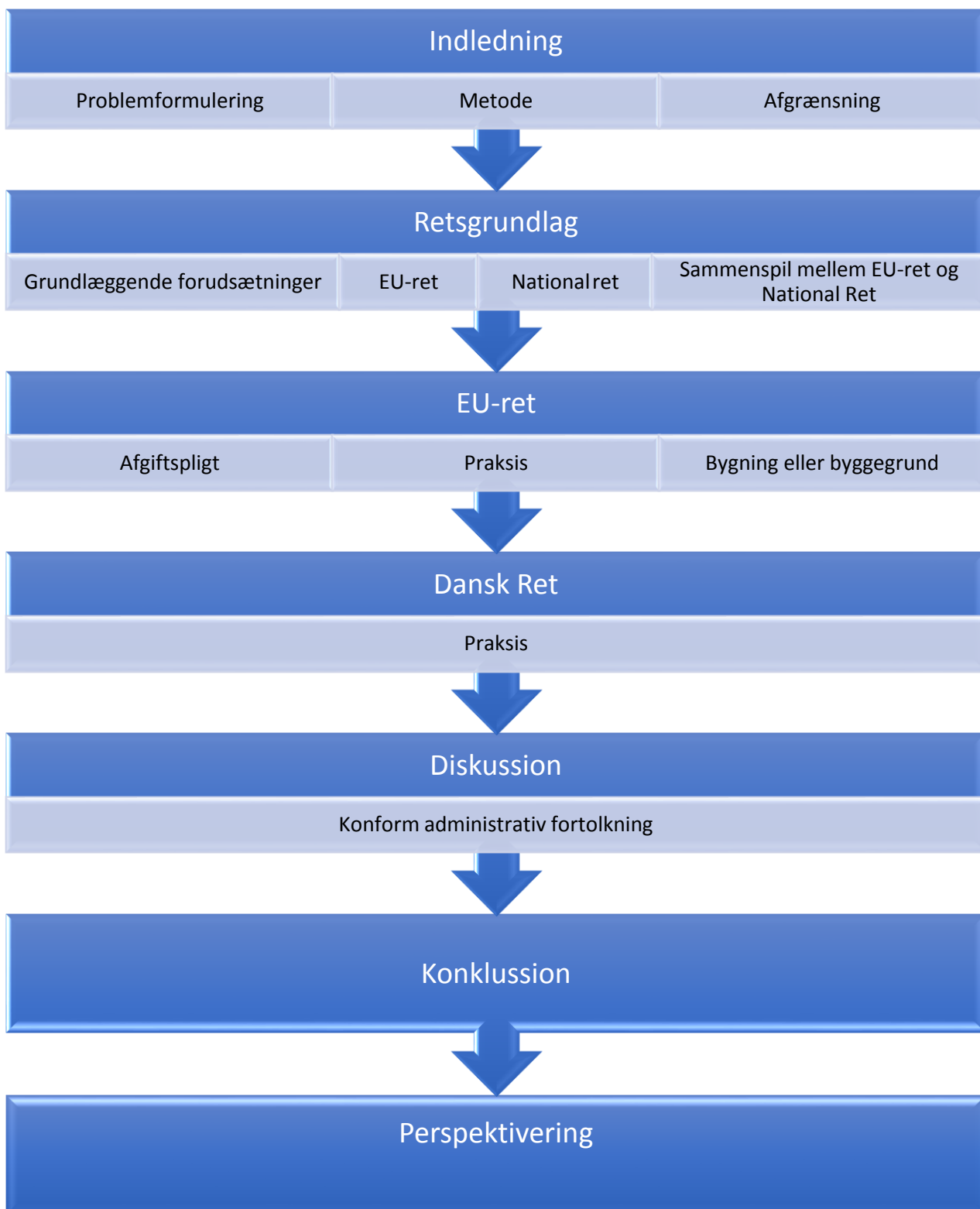
Afhandlingen vil af hensyn til læsevenligheden være opbygget efter en logisk struktur. Strukturen er endvidere med til at der sikres en rød tråd i afhandlingen. Der vil efter hvert kapitel blive formuleret mindre delkonklusioner, som sikrer, at væsentlige antagelser og pointer fremhæves, og fokus derved holdes på arbejdet med besvarelse af afhandlingens problemformulering.

²¹ BEK nr. 808 af 30/06/2015 – Bekendtgørelse om merafgift (momsbekendtgørelsen)

²² Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem – efterfølgende benævnt MSD

²³ SJV 2019-1

1.5.1 Disposition



2. Retsgrundlag

I det følgende afsnit vil retsgrundlaget for afhandlingen blive klarlagt, med det formål at opstille rammerne for den analyse af den momsretslige stilling ved levering af fast ejendom, som vil blive foretaget i kapitel 3 og 4. Dette afsnit vil derfor indeholde en redegørelse af de relevante retskilder, samt en forklaring af, hvorledes sammenspillet er mellem retskilderne. Endvidere er det hensigten med dette afsnit at give læseren en grundlæggende forståelse for forholdet mellem EU-retten og dansk ret.

2.1 Momssystemet

Momssystemet er grundlæggende opbygget ud fra ” (...) *det princip, at der på varer og ydelser skal anvendes en generel forbrugsafgift, der er nøjagtig proportional med varernes og ydelsernes pris, uanset antallet af transaktioner (...) Ved enhver transaktion svares en merværdiafgift (moms), der beregnes af varens eller ydelsens pris med anvendelse af den afgiftssats, som gælder for varen eller ydelsen, med fradrag af det afgiftsbeløb, der direkte er blevet pålagt de forskellige omkostningselementer.*”²⁴ Det vil med andre ord sige, at der skal pålignes moms (salgsmoms) når en vare sælges, til og med at varen sælges til detaileddet (forbrugeren). Dermed bliver moms en flerleddet skat. Fordelen ved et system med en flerleddet skat er, at det er nemmere at anvende, da der netop opkræves afgift ved alle led, og det fungerer på tværs af landegrænser.²⁵ Producent- og distributionsleddene har mulighed for at fradrage indgående moms (købsmomsen) i de tilfælde, hvor varen er indkøbt til produktion, og disse led skal dermed kun betale forskellen på indgående og udgående moms. Dette er et grundlæggende princip indenfor momssystemet og kaldes neutralitetsprincippet, og der opkræves således kun moms af værditilvæksten. Da alle led frem til forbrug skal betale moms (og kan fradrage købsmoms), vil der ikke være en økonomisk præference fra producenter eller forbrugere. Det faktum, at momsen overvælttes til næste led, betyder også, at moms bliver en indirekte skat. Det vil sige, at det ikke er forbrugeren, som direkte afregner momsen. Det er derimod foregående led i produktionskæden, som afregner momsen af værditilvæksten til staten.²⁶ Det faktum, at det er forbrugeren, som er den eneste, der ikke kan fradrage momsen, og at der som udgangspunkt er moms på alle varer, gør, at moms bliver en generel afgift på forbrug. En generel afgift eller skat har ikke til hensigt at

²⁴ MSD, artikel 1, stk. 2

²⁵ (Thygesen, 2018, s. 25)

²⁶ (Thygesen, 2018, s. 23)

styre forbrugerne mod alternativer. Forbrugsspecifikke skatter, som eksempelvis punktafgifter, har derimod til hensigt at få forbrugeren til at vælge et grønnere eller mindre sundhedsskadeligt alternativ.²⁷

Gennem den Europæiske Unions historie er der flere gange gjort yderligere for at harmonisere momsgrundlaget på tværs af EU. Blandt disse harmoniseringer er det 6. Momsdirektiv²⁸, som blandt andet harmoniserer beregningsgrundlaget for moms i medlemslandene. Det 6. Momsdirektiv fastslog yderligere også beregningsgrundlaget for, hvor stor en procentdel af medlemsstaternes samlede momsprovenu skulle bidrage med til den Europæiske Union.²⁹ Medlemsstaternes bidrag indgår som en del af den Europæiske Unions budget.

2.2 Fast ejendom

Afhandlingens centrum er at afdække, hvad der er gældende ret i forhold til moms ved levering af fast ejendom i Danmark, herunder hvordan samspillet er med EU-retten. For at kunne foretage en sådan analyse, er det relevant at undersøge, hvad der forstås ved fast ejendom i momsmæssig forstand. Til en dybere forståelse af begrebet *fast ejendom* skal dette undersøges i lyset af Momsloven, Momsbekendtgørelsen, og Momsdirektivet. Dette er relevant da det fremgår af Momsloven § 13, stk. 1, nr. 9, at fast ejendom er fritaget for moms.

Hvornår der momsretsligt er tale om fast ejendom er blevet præciseret med virkning fra 2017, hvor der EU-retsligt er blevet indført en fælles definition af begrebet "fast ejendom". Denne tilføjelse er et fortolknings svar til momsforordningens artikel 13b:

"I forbindelse med anvendelsen af direktiv 2006/112/EF anses følgende for at være >>fast ejendom<<:

- a) *enhver specifik del af jorden, på eller under jordoverfladen, som kan **ejes** eller **besiddes***
- b) *enhver bygning eller ethvert bygningsværk, der er **fastgjort** til eller i jorden, over eller under havoverfladen, og som ikke let kan demonteres eller flyttes*
- c) *ethvert element, der er installeret og som udgør en **integrerende del** af en bygning eller et bygningsværk, uden hvilket den pågældende bygning eller det pågældende bygningsværk er ufuldstændig(t), f.eks. døre, vinduer, tage, trapper og elevatorer*

²⁷ (Thygesen, 2018, s. 22)

²⁸ Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag

²⁹ AFGØRELSE af 21. april 1970 angående udskiftning af medlemsstaternes finansielle bidrag med fællesskabets egne indtægter – 70/243/EKSF, artikel 4

d) *ethvert element, udstyr eller maskine, der permanent er installeret i en bygning eller et bygningsværk, og som ikke kan flyttes uden at bygningen eller bygningsværket ødelægges eller ændres.*³⁰ (Egne fremhævninger)

Af ovenstående kan det udledes, at såfremt et aktiv ikke kan flyttes, eller er meget svært at flytte, skal det anses for værende fast ejendom. Som eksempler på dette kan være jord, bygninger, afgrøder og træer. Ovenstående fra Rådets Gennemførelsesforordning 1042/2013 er en udtømmende liste. Det vil sige, at hvis ikke et aktiv kan indplaceres indenfor de fire kategorier a-d, er det ikke at betragte som fast ejendom jf. gennemførelsesdirektivet artikel 13 b. Et aktiv vil imidlertid godt kunne placeres i flere forskellige kategorier, hvilket ikke udelukker, at det kan være fast ejendom. På baggrund af ovenstående kan det udledes, at begrebet fast ejendom både dækker over et matrikulært areal, men også over bygninger med dertilhørende bygningsdele som døre, etc.

For at et aktiv kan være fast ejendom jf. artikel 13 b, litra a, kræver det, at to kumulative betingelser er opfyldt: 1. Det er en specifik del af jorden, enten på eller under jordoverfladen og 2. At det kan ejes eller på anden måde besiddes. Dermed skal arealet være klart identificerbart, og det skal være muligt at eje eller besidde det. At der i definition er valgt "jorden" som udtryk, skal ikke forstås ordret. Således skal netop dette udtryk forstås meget bredt, idet der hentydes til en hvilken som helst del af jorden. På denne måde er det alt fra jordoverflade til undergrund, og hvad der er derimellem. Dette kommer særligt til udtryk i C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn. Det præjudicielle spørgsmål i sagen vedrører, hvorvidt et havneareal, der bruges til udlejning, er at betragte som udlejning af fast ejendom. EU-domstolen finder i denne sag at: *"Den omstændighed, at dette område er helt eller delvist oversvømmet, er ikke til hinder for, at det kan anses for fast ejendom, der kan udlejes eller bortforpagtes. (...) Denne overflade, der er dækket af vand, er afgrænset på varig måde og kan ikke flyttes."*³¹ Med udgangspunkt i denne udtalelse fra EU-domstolen er det tydeligt, at begrebet fast ejendom skal betragtes meget bred. For at der momsretligt kan være tale om fast ejendom, skal det imidlertid også kunne ejes eller besiddes jf. anden del af udtrykket fra artikel 13b, litra a. Dermed kan der godt forekomme situationer, hvor retten til at råde over et aktiv er til stede, men det ikke er muligt at eje dette. I disse situationer vil der dermed ikke være tale om fast ejendom i momsretlig forstand. Som et

³⁰ Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 1042/2013 af 7. oktober 2013 om ændring af gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 for så vidt angår leveringsstedet for ydelser, s. 6

³¹ C-428/02, præmis 34

eksempel på dette er det muligt at råde over en del af havbunden. Men hvis den del man råder over er i internationalt farvand, kan arealet ikke ejes.

2.3 EU-ret

Den Europæiske Union blev oprettet i kølvandet på 2. Verdenskrig, med det politiske mål at skabe fred og forebygge fremtidige krige i Europa. I 1951 blev Det Europæiske Kul- og Stålfællesskab traktaten (EKSF) indgået, og grundlaget for en varig fred generelt i Europa, og i særdeleshed mellem specielt Frankrig og Tyskland, var dermed lagt. Medlemsstaterne forpligter sig til, ved indgåelse i den Europæiske Union, at følge de internationale traktater samt andre retsakter fra EU.³² Siden oprettelsen af den Europæiske Union har retsgrundlaget udviklet sig til et større juridisk og lovgivningsmæssigt kompleks af forskellige retskilder, heriblandt traktater, direktiver og afgørelser fra EU-domstolen. Dette er helt overordnet det, som kaldes EU-retten.

Traktater er en del af grundlaget for EU-retten, og benævnes også som en del af *primærretten*. Der er siden indgåelsen af EKSF-traktaten indgået flere andre traktater, som blandt andet har inddraget aktiviteterne fra EKSF-traktaten.³³ Det fremgår af *Traktat om Den Europæiske Union* (TEU) og *Traktat om Den Europæiske Unions Funktionsmåde* (TEUF), hvilket formål og generelle principper, EU er underlagt. Det vil sige at *"I medfør af princippet om kompetencetildeling kan EU kun handle inden for rammerne af de beføjelser, som Medlemsstaterne har tildelt EU (...)"*³⁴ Det vil sige, at EU kan handle indenfor de områder, hvor medlemsstaterne har afgivet deres suverænitet.

Der findes inden for EU-retten også *Sekundærregulering*, som indeholder nogle bindende retsakter som forordninger, direktiver, afgørelser, og nogle ikke-bindende som henstillinger og udtalelser. Forordninger er direkte bindende over for myndigheder og borgere i medlemsstaterne. Det vil sige, at forordninger ikke skal omskrives, men anvendes i den oprindelige form. Forordninger er også almengyldige, hvilket vil sige, at forordninger ikke er målrettet en specifik medlemsstat eller andre adressater. Som eksempel på en forordning, som er direkte gældende, kan nævnes den meget omtalte persondataforordning³⁵. At en forordning er direkte almen gyldig, betyder også, at der er tale om en afgivelse

³² (Tvarnø & Nielsen, 2017, s. 113)

³³ (Tvarnø & Nielsen, 2017, s. 82)

³⁴ (Tvarnø & Nielsen, 2017, s. 98)

³⁵ Forordning 2016/679

af suveræniteten fra medlemsstaterne i EU.³⁶ Indenfor EU-retten findes der også forordninger inden for momsretten.

Direktiver fastsætter de ydre rammer og hovedprincipper, som medlemslandene er forpligtiget til at indarbejde i national lovgivning inden for en given tidsfrist. EU-retten dikterer ikke, hvordan direktivernes ordlyd skal implementeres, som det er tilfældet med forordninger, men derimod er det de enkelte medlemslande, der skal fortolke og indarbejde direktiverne i national lov, inden for rammerne og formålet med direktivet. Hvis et direktiv implementeres forkert, vil en virksomhed kunne påberåbe sig ordlyden af direktivet. Dette gælder også, hvis direktivet ikke er implementeret.³⁷ Derimod skal myndigheder have hjemmel i national lovgivning, før de eksempelvis kan opkræve en skat eller afgift.

Ved tvivlsspørgsmål om fortolkningen af EU-lovgivning m.m. kan der træffes afgørelse af EU-kommissionen m.fl. Det fremgår af TEUF artikel 288, at afgørelser er bindende for hvem, den er rettet mod. Det vil sige, at en afgørelse er direkte bindende, for både stater, borgere og virksomheder. Hvis en afgørelse er møntet på en Medlemsstat, vil afgørelsen have samme retsvirkning som et direktiv.³⁸

Af ovenstående nævnte retsakter er specielt direktiver og afgørelser af væsentlig interesse for denne afhandling. Momsdirektivet er ikke ordret gældende i Danmark, men skal være fuldt implementeret i den danske lovgivning. Den nationale danske momslov, skal derfor være forenelig med momsdirektivet i en sådan udstrækning, at det ikke strider mod principperne bag momsdirektivet.

Foruden Momsdirektivet er domme fra EU-domstolen i forbindelse med præjudicielle spørgsmål af interesse i de tilfælde, hvor der forekommer fortolkningsmæssige udfordringer. EU-domstolen afsiger dom, når medlemsstaterne stiller et præjudicielt spørgsmål i forbindelse med fortolkning af EU-lovgivning. Den afsagte dom kan være med til at klarlægge, hvorledes EU-lovgivningen skal fortolkes nationalt.

³⁶ (Tvarnø & Nielsen, 2017, s. 105)

³⁷ (Thygesen, 2018, s. 16)

³⁸ (Tvarnø & Nielsen, 2017, s. 106)

2.3.1 Momssystemdirektivet 2006/112/EF

Momssystemdirektivet, som det forefindes i dag, er en bearbejdet version af 6. momsdirektiv³⁹, som er sammenskrevet med 1. momsdirektiv⁴⁰. Opdateringen af direktivet er sket med baggrund i et ønske om at opdatere sprogbrug og struktur, og der er således ikke indskrevet nye regler.⁴¹ For denne afhandling vil artikel 135 litra j) og k) være relevante sammen med artikel 12.

Af artikel 135 fremgår at:

"1. Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner: (...)

j) levering af bygninger eller dele heraf med tilhørende jord bortset fra levering omhandlet i artikel 12, stk. 1, litra a).

*k) levering af ubebygget fast ejendom bortset fra de i artikel 12, stk. 1, litra b), nævnte byggegrunde"*⁴²

Artikel 12 som der henvises til, har følgende ordlyd:

"1. Medlemsstaterne kan som afgiftspligtig person anse enhver, der lejlighedsvis udfører (...) især en enkelt af følgende transaktioner: a) levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord inden første indflytning. b) levering af en byggegrund."

Disse to artikler vil blive analyseret nærmere i kapitel tre, hvor artiklerne også vil blive sammenholdt med den danske nationale momslov.

2.3.2 Præjudicielle spørgsmål

Til at danne et grundlag for en fælles fortolkning af EU-retten, er præjudicielle spørgsmål af stor værdi. Medlemsstaternes domstole har pligt til at stille præjudicielle spørgsmål til EU-domstolen, " (...) hvis der under en retssag for en national domstol opstår tvivl om fortolkningen af EU-retten."⁴³ Det vil sige, at hvis

³⁹ Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag

⁴⁰ Rådets første direktiv 67/227/EØF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter

⁴¹ Ændringerne fra 77/388/EØF til 2006/112/EF fremgår af *Bilag XII* til 2006/112/EF. Det fremgår af bilaget, hvilke ændringer artikelnumrene har gennemgået.

⁴² MSD artikel 135

⁴³ (Kure, 2008, s. 107)

der opstår tvivl ved den nationale domstol, skal denne udsætte den forelagte sag og forelægge tvivlsspørgsmålet for EU-domstolen for at kunne sikre en ensrettet fortolkning af EU-retten.⁴⁴ EU-domstolen besvarer det forelagte spørgsmål med en dom. Den nationale domstol kan herefter fortsætte den forelagte sag og afsige en national dom i den verserende sag, under hensyntagen til dommen fra EU-domstolen. EU-domstolen har ikke kompetence til at svare direkte på et spørgsmål i en konkret sag, men de kan derimod afgøre, hvordan traktater skal fortolkes, med hvilken gyldighed, og hvordan andre EU-retsakter skal fortolkes. Dette betyder, at EU-domstolen kan besvare, hvorvidt et direktiv skal fortolkes i henhold til et forelagt spørgsmål. Derfor vil EU-domstolen afsige en generel fortolkning af EU-retten, men ikke afgøre hvilke konsekvenser, EU-retten kan have i forhold til konkret stillede spørgsmål.⁴⁵ På denne baggrund kan EU-domstolen afgøre, hvordan eksempelvis momsdirektivet skal fortolkes og hvilken gyldighed, direktivet kan have for medlemsstaterne. EU-domstolen har imidlertid ikke kompetence til at fortolke national ret, men EU-domstolen udtaler sig dog i nogen grad om national ret og foreneligheden med EU-retten.⁴⁶ På denne baggrund skal tvivlsspørgsmål, som stilles i form af præjudicielle spørgsmål, også stilles som generelle spørgsmål til fortolkning af direktiver eller forordninger. Gennem en analyse af præjudicielle spørgsmål vedrørende moms ved levering af fast ejendom, kan der dannes et billede af domspraksis indenfor EU-retten.

Det er i forbindelse med præjudicielle spørgsmål vigtigt at erkende, at en afgørelse fra EU-domstolen ikke er en endelig dom. Dette betyder, at de nationale domstole således har pligt til at inddrage EU-domstolens svar og lægge dette svar til grund i forbindelse med den nationale behandling af sagen. På samme måde vil svaret på de(t) præjudicielle spørgsmål være bindende i lignende sager, som opstår ved andre end den spørgende medlemsstat.⁴⁷ Dette betyder, at en afgørelse fra EU-domstolen vedrørende fortolkningen af momsdirektivet, som anlægges af Tyskland, også vil finde anvendelse på fortolkningen og forståelsen af momsdirektivet i Danmark. Dette skyldes, at momsdirektivet skal fortolkes enslydende i alle medlemslandene, selvom alle medlemslandene har implementeret momsdirektivet i deres nationale lovgivning. Dette sikrer en ensartet harmoniseret anvendelse af direktivet.

⁴⁴ (Tvarnø & Nielsen, 2017, s. 150)

⁴⁵ (Tvarnø & Nielsen, 2017, s. 154)

⁴⁶ (Tvarnø & Nielsen, 2017, s. 155)

⁴⁷ (Kure, 2008, s. 115)

2.3.3 Generaladvokater

Når der bliver forelagt et præjudicielt spørgsmål for EU-domstolen, er det i første omgang en af i alt 11 generaladvokater, som fremsætter en indstilling til afgørelse af det præjudicielle spørgsmål. Generaladvokatens indstilling er opbygget på samme måde som en dom, men er oftest mere omfangsrig end EU-domstolens afgørelser.⁴⁸ Dette skyldes at generaladvokatens indstilling i højere grad er præget af ” (...) *teoretiske diskussioner og en videregående inddragelse af litteraturen (...)*”⁴⁹ Dermed fremsætter generaladvokaten i høj grad gældende problemstillinger og de forskellige synspunkter, der måtte være i forbindelse med præjudicielle spørgsmål. Den retskildemæssige værdi af generaladvokatens indstilling er imidlertid tvivlsom, men generaladvokatens indstilling kan dog fortsat bruges som fortolkningsbidrag, samt til belysning af præjudicielle spørgsmål. Dette skyldes at generaladvokatens udtalelse ofte giver et ” (...) *indtryk af problemstillingerne og de modstående synspunkter.*”⁵⁰

Som udgangspunkt følger EU-domstolen generaladvokatens indstilling, men indstillingen er ikke bindende for EU-domstolen. I de tilfælde, hvor EU-domstolen følger generaladvokatens indstilling, kan indstillingen således være et særdeles velegnet fortolkningsbidrag. I denne afhandling vil generaladvokatens indstilling i den verserende sag⁵¹ om fortolkningen af momsdirektivet blive gennemgået og danne grundlag for en perspektivering til den fremtidige fortolkning af momsdirektivets bestemmelser om momspåligning ved levering af fast ejendom.

2.4 National ret

2.4.1 Retskilder i dansk ret

Den danske momslov blev vedtaget i 1967 og omfattede dengang alle varer, som ikke specifikt var nævnt i loven. Siden introduktionen i 1967 er der blevet gennemført flere revideringer, blandt andet i 1978, hvor Momsloven blev gennemgribende ændret på baggrund af EU's 6. momsdirektiv. Flere ændringer er senere blevet tilføjet, og i 2011 effektueredes ændringen vedrørende moms på fast ejendom⁵². Momsloven skal, som beskrevet ovenfor, være konform med EU-retten, hvilket efter ændringerne i 2011 er tilfældet. At Momsloven skal være konform med EU-retten betyder, at den skal fortolkes i lyset af EU-retten og afgørelser

⁴⁸ (Folketinget, 2019)

⁴⁹ (Tvarnø & Nielsen, 2017, s. 158)

⁵⁰ (Tvarnø & Nielsen, 2017, s. 158)

⁵¹ C-71/18

⁵² Forslag til Lov om ændring af lov om merværdiafgift og lov om afgift af lønsum m.v. nr. 203, s. 8

foretaget af EU-domstolen. Momsloven må dog ikke stride mod Grundloven, som har den højeste hierarkiske placering blandt retskilder i Danmark. Det betyder, at administrative afgørelser i Danmark skal foretages med udgangspunkt i Momsloven, men ved fortolkninger af loven, skal dette gøres med EU-rettens hensigter in mente, så afgørelserne ikke strider med EU-retten.

For denne afhandling vil Momslovens § 13, stk. 1, nr. 9 være relevant, og har følgende ordlyd:

”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.”

Som fortolkningsbidrag til ovennævnte bestemmelser findes forarbejderne, som omhandler arbejder forud for loven, og som også beskriver grundlæggende tanker forud for en lov. Forarbejder til Momsloven findes som *Betænkning over Forslag til lov om ændring af lov om merværdiafgift...*⁵³ og *Forslag til Lov om ændring af lov om merværdiafgivet...*⁵⁴. Der kan desuden findes fortolkningsbidrag i form af Skattestyrelsens Juridiske Vejledning⁵⁵, som er et udtryk for Skattestyrelsens fortolkning af lovgivningen.

2.5 Samspil mellem EU-ret og dansk lovgivning

Der er i dette afsnit redegjort for retsforholdet mellem EU-retten og dansk momslovgivning. Der er endvidere dannet et grundlag for en videre analyse af de nationale, såvel som de EU-retslige principper indenfor momsretten, som er en forudsætning for at kunne forstå sammenhængen mellem national lovgivning og EU-retten inden for momsområdet.

Både inden for EU-retten og dansk ret sondres der mellem henholdsvis ny eller gammel bygning, og hvornår en fast ejendom opfylder kriterier for at være en byggegrund, da dette har betydning for eventuel momsfrigivelse. Der er i MSD⁵⁶ givet hjemmel til, at medlemsstaterne individuelt kan angive kriterier for, hvornår en bygning er ny eller gammel, og hvornår en grund karakteriseres som værende en byggegrund.

⁵³ Betænkning over Forslag til lov om ændring af lov om merværdiafgift og lov om afgift af lønsum m.v., som fremsat 18. maj 2009

⁵⁴ Forslag til Lov om ændring af lov om merværdiafgift og lov om afgift af lønsum m.v., som fremsat 22. april 2009

⁵⁵ Der vil til brug for denne afhandling blive brugt den nyeste udgave af Skattestyrelsens Juridiske Vejledning 2019-1

⁵⁶ MSD art. 12, stk. 2

Det vil dermed kunne være forskelligt, hvornår medlemsstaterne anser en fast ejendom som værende eksempelvis byggegrund eller ny bygning. Disse individuelle kriterier, som landene har mulighed for at opsætte, skal fortsat til enhver tid være forenelige med både MSD og praksis fra EU-domstolen. Den retspraksis, der er medtaget i denne afhandling som eksempler på praksis fra EU, udspringer af konflikter i Holland.⁵⁷ Det skal hertil bemærkes, at der i dansk lovgivning ikke er samme krav om byggemodning, før en grund kan anses for at være en byggegrund.

2.5.1 Ny eller gammel bygning

Der skal i forbindelse med levering af bebygget fast ejendom undersøges, hvorvidt eksisterende bygninger er nye eller gamle. Sondringen mellem ny og gammel bygning er vigtig, da kun nye bygninger er momspligtige. Dermed kan en levering af fast ejendom med en bygning være momspligtig, hvis den er bebygget med nye bygninger. Yderligere vil en ny bygning kun være momspligtig, hvis den er opført af sælger, for sælgers regning og med henblik på salg. Grunden til, at en ny bygning, som er opført for købers regning, ikke er momspligtig, er, at der er betalt moms af arbejder og materialer. Levering af en ny bygning for købers regning vil endvidere kunne betragtes som to leveringer: 1. Levering af byggegrund (momspligtig jf. senere analyse) 2. Levering af ydelser forbundet med byggeri (momspligtig). Det vil derfor være i strid med momsneutralitetsprincippet, hvis også selve leveringen af den færdige bygning blev pålagt moms.

Af momsbekendtgørelsen § 54 stk. 2 fremgår det at: *"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."* Dette er umiddelbart overensstemmende med den MSD artikel 2, 3. punktum.

Til fortolkning af momsbekendtgørelsen § 54, stk. 2 kan bruges SKM.2014.582.SR. I denne sag anmodede et byggefirma, som konstruerer og sælger huse, om et bindende svar fra Skatterådet. Spørgsmålet var, hvorvidt prøvehuse, som blev brugt til fremvisning og senere solgt, kunne sælges momsfrit. Skatterådet gjorde gældende, at hvis bygningen er *"færdiggjort til indflytning men ikke taget i brug, vedbliver bygningen*

⁵⁷ De Hollandske konflikter udspringer af, at der i Holland enten skal betales moms eller overdragelsesafgift ved levering af fast ejendom. Der er imidlertid en interessekonflikt, idet Hollandske myndigheder i højere grad ønsker overdragelsesafgift, da der ikke fragår en procentdel af dette til EU jf. gennemgangen i afsnit 2.2. Virksomheder har derimod et højere ønske om at betale moms fremfor overdragelsesafgift. Dette skyldes at virksomheder kan fradrage moms, hvilket ikke er tilfældet ved overdragelsesafgiften.

at være ny.”⁵⁸ Videre finder Skatterådet at *”Der anses derfor ikke for at være sket indflytning i en bygning, der som i denne sag reelt er opført til at tjene som bolig, når bygningen ikke er taget i brug til det formål, den er bestemt til (...)”*⁵⁹

Det kan heraf konkluderes, at en bygning vedbliver at være ny, hvis den leveres inden første indflytning. Indflytning vil i momsretslig henseende betyde, at bygningen tages i brug til det formål, bygningen er bestemt til. Hvis bygningens færdiggørelse finder sted efter indflytning, vil bygningen være at betragte som ny, hvis leveringen af bygningen indtil fem år fra første indflytning.

2.5.2 Sproglig barriere

Det officielle arbejdsprog ved EU-domstolen er fransk, men alle dokumenter, som er tilgængelige for medlemsstaterne, udgives på alle officielle sprog. Afhandlingen vil derfor tage udgangspunkt i dansk litteratur. Referater af præjudicielle spørgsmål, som har været stillet til EU-domstolen, vil blive gengivet ud fra den danske oversættelse. Valget af den danske litteratur er begrundet med at minimere risikoen for oversættelsesfejl, samt at den danske version af dokumenterne er gyldig indenfor EU, da dansk er et officielt sprog i EU.⁶⁰

Ved analyse af svar på præjudicielle spørgsmål vil det imidlertid være mest hensigtsmæssigt at tage udgangspunkt i de franske versioner. Dette begrundes med, at fransk er det officielle arbejdsprog ved EU-domstolen, og alle dommere har således accepteret ordlyden af den franske version.⁶¹ Der vil imidlertid af oversættelsesmæssige hensyn blive taget udgangspunkt i de danske officielle oversættelser af præjudicielle spørgsmål.

⁵⁸ SKM2014.582.SR

⁵⁹ SKM2014.582.SR

⁶⁰ (Tvarnø & Nielsen, 2017, s. 76)

⁶¹ (Tvarnø & Nielsen, 2017, s. 523)

3. EU-ret

I dette afsnit vil der være fokus på EU-retten, herunder momsdirektivets bestemmelser vedrørende momspligt på levering af fast ejendom. For at opnå en mere dybdegående analyse, er der udvalgt tre domme, som er afsagt ved EU-domstolen. De tre domme vil blive gennemgået enkeltvis, og afslutningsvist vil der blive lavet en sammenfatning og en generel konklusion vedrørende moms i forbindelse med levering af fast ejendom i et EU-retsligt perspektiv. Denne sammenfatning vil senere sammenholdes med en tilsvarende analyse og sammenfatning af levering af fast ejendom set i et nationalt perspektiv.

3.1 Relevante bestemmelser fra Rådets direktiv 2006/112/EF

Inden en nærmere gennemgang af de udvalgte europæiske afgørelser vedrørende momspligt henholdsvis fritagelse for momspligt i forbindelse med levering af fast ejendom, vil det være relevant at fastlægge lovgrundlaget. I EU-retslig sammenhæng vil det være relevant at fastlægge, hvilke gældende bestemmelser, der er relevante i relation til afhandlingens problemstilling. De relevante bestemmelser findes i *Rådets direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem*⁶².

3.1.1 Afgiftspligtig transaktion

Det er en grundlæggende forudsætning for momssystemet, at der skal betales afgift af varer, som sælges⁶³. Dette fremgår tydeligt af MSD artikel 2, stk. 1, litra a, således at:

"1. Følgende transaktioner er momspligtige:

a) Levering af varer, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab."

Bestemmelsen fastlægger, at der er momspligt ved levering af en varer, når leveringen foretages på en medlemsstats område, og det er af en person, der er afgiftspligtig, og som handler i dennes egenskab.

⁶² Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem

⁶³ MSD artikel 2

Ved levering af varer forstås ” (...) *overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.*”⁶⁴ Det vil sige, at en afgiftspligtig *transaktion* vil være, når en afgiftspligtig *person*, som *leverer* en vare mod et *vederlag*, hvor køber får retten til at råde over det materielle gode.

Et eksempel fra retspraksis, hvor bestemmelsen finder anvendelse, er C-16/93. Sagen handler om Tolsma, som er gademusikant. Han spiller på offentlige steder i Holland, og med en raslebøsse beder han forbigående om penge.⁶⁵ De mennesker, som hørte Tolsma spille, har ikke nogen forpligtelse til at betale Tolsma for musikken, ligesom forbigående selv bestemmer et eventuelt bidrags størrelse.⁶⁶ Den hollandske afgiftsmyndighed er af den opfattelse, at Tolsma skal betale moms af de indtægter, han opnår, når han spiller musik på offentlig vej. Tolsma er imidlertid uenig i dette og anlægger derfor sag mod omsætningsmyndigheden i Holland.

EU-domstolen fastslår, at begrebet ”*mod vederlag*” udelukkende kan benyttes i det tilfælde, hvor det på forhånd er aftalt, hvilken modydelse, der skal forfalde.⁶⁷ Da der i sagen ikke på forhånd var fastsat et vederlag, eller Tolsma havde et krav på at modtage et vederlag, fandt domstolen, at indtægter, som Tolsma havde modtaget gennem gademusik ikke var afgiftspligtige, da det ikke kunne karakteriseres som levering af varer mod et vederlag.⁶⁸ Det fastlægges herved, at der skal være et på forhånd fastlagt vederlag for tjenesteydelsen.

Dermed er det afgørende i forbindelse med begrebet ”*levering af varer*”, at der på forhånd er aftalt en pris. Derudover er der først sket en levering, når råderetten er overgået til køber.

3.1.2 Afgiftspligtig person

Som fastslået i MSD artikel 2, stk. 1 indtræder momspligten, når en *afgiftspligtig person* leverer en vare. Det vil derfor være relevant at fastlægge, hvornår der momsretsligt er tale om en afgiftspligtig person. Til en nærmere afklaring af begrebet fremgår det af MSD artikel 9, stk. 1 at:

⁶⁴ MSD artikel 14

⁶⁵ C-16/93, præmis 3

⁶⁶ C-16/93, præmis 6

⁶⁷ C-16/93, præmis 14

⁶⁸ C-16/93, præmis 16-17

”1. 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 navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.”

MSD artikel 9, stk. 1, fastlægger dermed, hvad der skal forstås ved en afgiftspligtig person og ved økonomisk virksomhed. For at der momsretsligt er tale om en afgiftspligtig person, er det en betingelse, at personen selvstændigt udøver økonomisk virksomhed. Det er vigtigt i denne sammenhæng at skelne mellem begrebet ”erhvervsmæssig virksomhed”⁶⁹ og ”økonomisk virksomhed”. Betingelsen om økonomisk virksomhed gælder uanset formålet eller resultatet af den pågældende virksomhed, men det er dog præciseret i bestemmelsen, at den *økonomiske virksomhed* skal være en *udnyttelse af materielle* eller immaterielle goder med *henblik på opnåelse af en indtægt*. Endvidere fastlægges det, at indtægterne skal være af en vis varig karakter. Det vil sige at et enkeltstående tilfælde, hvor der opnås en mindre økonomisk gevinst gennem salg, ikke er af varig karakter. Derimod er det ikke defineret at det skal være overskudsgivende. Dermed kan underskudsgivende virksomhed godt momsretligt karakteriseres som værende økonomisk virksomhed. Begrebet *økonomisk virksomhed*, som det findes momsretligt, favner dermed bredere end det skatteretlige begreb *erhvervsmæssig virksomhed*.⁷⁰

Til en tolkning af, hvornår noget er økonomisk virksomhed, kan C-230/94 (Renate Enkler) bidrage. Sagen handler om en tysk kvinde, der køber en campingbil, som hun vil leje ud. I forbindelse med udlejning af campingbilen anmelder hun udlejningen til momsregistrering ved den tyske afgiftsmyndighed. Renate Enklers udlejningsvirksomhed, som udlejer én campingbil, udlejer i en periode på tre år sammenlagt campingbilen til andre end hendes mand, i 18 dage. De resterende dage bliver campingbilen enten benyttet privat af Renate Enklers, af ægtefællen, eller i forbindelse med værksted.⁷¹ I perioden, hvori Renate Enkler udlejer campingbilen, laver hun ikke yderligere reklame for udlejning af campingbilen, ligesom bilen, når den

⁶⁹ Begrebet *erhvervsmæssig virksomhed* findes indenfor skatteretten, hvor der er krav om bl.a. rentabilitet, forsvarlighed drift og intensitet. Dermed er det skatteretlige begreb primært møntet på virksomheder, som ikke skatteretligt karakteriseres som værende hobbyvirksomhed. Den skatteretlige forskel mellem erhvervsmæssig virksomhed og hobbyvirksom, kommer blandt andet til udtryk ved at underskud er kildeartsbegrænset. Det vil sige at underskud fra erhvervsmæssige virksomheder kan fremføres til senere regnskabsår. Begrebet *erhvervsmæssig virksomhed* vil ikke blive gennemgået nærmere.

⁷⁰ (Nielsen, 2008, s. 4390)

⁷¹ C-230/94, præmis 12

ikke er udlejet, står på Renate Enklers adresse på en overdækket parkeringsplads.⁷² EU-domstolen finder at økonomisk virksomhed *"(...) ikke omfatter virksomhed, der udøves lejlighedsvis."*⁷³ samtidig med at virksomheden skal være *"(...) med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter."*⁷⁴ EU-domstolen finder slutteligt 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."*⁷⁵ På denne baggrund bliver det tydeligt, at en økonomisk virksomhed skal drives med en vis varig indtægtsmulighed. Det er imidlertid også af betydning, hvor stor kundegruppen er. I et tilfælde som C-230/94, hvor godet både kan bruges privat og til udlejning, finder EU-domstolen, at det er af stor betydning, hvor meget godet i realiteten er udlejet.

EU-domstolen præciserer heraf ikke specifikt, hvornår der kan være tale om økonomisk virksomhed, men derimod angiver EU-domstolen, hvilke elementer, der skal medtages i betragtningen, i de tilfælde, hvor det skal vurderes, om der er tale om økonomisk virksomhed. Det kan dermed konkluderes, at vurderingen af begrebet "økonomisk virksomhed" skal være at betragte som en helheds betragtning, i hvert enkelt tilfælde. Vurdering skal således indeholde samtlige faser, som en virksomhed gennemgår.

3.1.3 Momspligt

Med baggrund i de to ovenstående afsnit kan det udledes, hvornår der kan være tale om momspligt. Det kan derfor siges, at såfremt en afgiftspligtig person, som udøver økonomisk virksomhed, overdrager råderetten over et materielt gode til en ny ejer jf. MSD artikel 14, for at opnå en længerevarende økonomisk indtægt jf. MSD artikel 9, skal salgsprisen af det materielle gode pålægges moms, som beskrevet i MSD artikel 2.

Af ovenstående kan det udledes, at to grundlæggende elementer skal være tilstede, hvis der skal pålignes moms ved levering af en varer. Den ene del er, at der skal handles i kraft af en afgiftspligtig person som udøver *økonomisk virksomhed*. Dermed bliver et salg fra en afgiftspligtig person pålagt moms ved levering. Det vil også sige, at et salg fra privatpersoners indbo som hovedregel ikke vil være momspligtigt. På

⁷² C-230/94, præmis 14-15

⁷³ C-230/94, præmis 20

⁷⁴ C-230/94. præmis 22

⁷⁵ C-230/93, præmis 29

denne baggrund vil spørgsmålet om momspligt som udgangspunkt ikke være gældende for almindelige lønmodtagere, med mindre de opfylder kravet om *økonomisk indtægt af vis varig karakter* som nævnt i MSD artikel 9. Den anden del, som skal opfyldes, før der kan indtræffe momspligt, er at råderetten over en vare skal overgå til en anden person.

3.1.4 Fritagelsen for moms

I forlængelse af, at det nu er fastlagt, hvad de relevante bestemmelser i MSD foreskriver vedrørende, hvornår der er momspligt, er det efterfølgende relevant, i relation til afhandlingens problemformulering, at undersøge, hvad bestemmelserne vedrørende fritagelse af momspligt for levering af fast ejendom foreskriver.

Af MSD artikel 135, stk. 1, litra j og k, fremgår det, at fritagelser for momspligt forekommer på følgende måde:

”1. Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner

(...)

j) Levering af bygninger eller dele heraf med tilhørende jord bortset fra levering omhandlet i artikel 12, stk. 1, litra a)

k) Levering af ubebygget fast ejendom bortset fra de i artikel 12, stk. 1, litra b) nævnte byggegrunde”

Den nævnte MSD artikel 12, stk. 1, litra a og b, har følgende ordlyd:

”1. Medlemsstaterne kan som afgiftspligtig person anse enhver, der lejlighedsvis udfører en transaktion henhørende under de i artikel 10, stk. 1, andet afsnit omhandlede former for virksomhed og især en enkelt af følgende transaktioner:

a) levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord inden første indflytning

b) levering af en byggegrund.”

I ovennævnte bestemmelser er det for denne afhandling relevant, at der nævnes transaktioner vedrørende levering af en bygning eller en byggegrund, samt transaktioner vedrørende levering af en del af en bygning med tilhørende jord inden første indflytning. Hvornår levering inden første indflytning er tilfældet kan medlemsstaterne selv definere⁷⁶, som beskrevet i afsnit 2.5.1. Dermed kan medlemsstaterne godt vedtage, at en bygning anses for leveret inden første indflytning i op til fem år efter færdiggørelse af bygningen, eller op til to år mellem første og senere leveringer.⁷⁷ Af denne bestemmelse kan det også udledes, at en bygning karakteriseres som "gammel bygning", når bygningen tidligere har været leveret. Bestemmelserne suppleres yderligere af præciseringer i stk. 2 og 3, hvoraf der fremgår:

"2. Ved anvendelsen af stk. 1, litra a) forstås ved >>bygning<< enhver grundfast konstruktion. (...)

3. Ved anvendelsen af stk. 1, litra b), forstås ved >>byggegrunde<< grunde, hvad enten de er byggemodnet eller ikke, når de af medlemsstaterne betragtes som sådanne."

Det kan af dette udledes, at hvis levering af fast ejendom sker inden første indflytning, eller den faste ejendom er ubebygget, men kan bebygges, er leveringen momspligtig jf. MSD artikel 12. Derimod vil en levering af fast ejendom, som ikke er indeholdt i artikel 12, være momsfritaget. Fritagelsen gælder således ubebygget fast ejendom, som ikke kan bebygges og fast ejendom i form af gamle bygninger jf. MSD artikel 135

Ovenstående kan opsummeres således med følgende figur:

	Momspligt	Momsfritagelse
Ubebygget grund	Byggegrund <i>MSD artikel 12, stk. 1, litra b</i>	Ubebygget fast ejendom <i>MSD artikel 135, stk. 1, litra k</i>
Grund med bygninger	Ny bygning	Gammel bygning

⁷⁶ Kriterierne i Danmark for hvornår en bygning skal anses for at være ny findes i moms bekendtgørelsen § 54, stk. 2 "En bygning, jf. stk. 1, er ny, hvis 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".

⁷⁷ MSD artikel 12, stk. 2

	<i>MSD artikel 12, stk. 1, litra a</i>	<i>MSD artikel 135, stk. 1, litra j</i>
--	--	---

Figur 1 – Egen tilvirkning, inspireret af Regnskabsvæsen nr. 4, 2015, s. 67

3.2 Praksis

Efter belysning af de relevante EU-retslige regler, vil det være relevant at undersøge den praksis, der foreligger fra EU-domstolen. Udgangspunktet for denne analyse vil være tre udvalgte, ledende domme fra EU-domstolen.⁷⁸

De tre udvalgte domme udspringer af en konflikt i sager fra medlemsstaten Holland. Ifølge lovgivningen i Holland skal der ved køb af fast ejendom betales enten moms eller en overdragelsesafgift⁷⁹. Denne Hollandske lovgivning er vigtigt at have for øje ved gennemgang af de tre domme. Set fra købers perspektiv, er det et vigtigt element i den hollandske lovgivning. Dette skyldes, at køber ved betaling af moms i forbindelse med køb af en ejendom, jf. den indledende gennemgang af momssystemet i denne afhandling, vil kunne modregne denne moms i anden salgsmoms, og købsmomsen ved køb af ejendom bliver dermed ikke en direkte udgift. Derimod er der i den hollandske lovgivning ikke mulighed for at modregne overdragelsesafgiften, og derfor bliver overdragelsesafgiften en ekstra omkostning i forbindelse med køb af fast ejendom. De tre udvalgte domme kan imidlertid fortsat bruges, da de tilsammen tydeliggør gældende praksis inden for området. EU-domstolen har med de tre domme fundet og klarlagt, hvilke elementer og betingelser, der har betydning, og hvordan Momssystemdirektivet skal fortolkes i sammenhæng med levering af fast ejendom.

Der vil i gennemgang af disse sager blive henvist til både Rådets Direktiv 2006/112/EF (nugældende momsdirektiv) og Direktiv 77/388/EØF (dagældende direktiv). Dette skyldes, at både Don Bosco og Woningstichting Maasdriel henviser til det dagældende direktiv, grundet den tidsmæssige placering af dommene. Det nugældende momsdirektiv var ikke trådt i kraft endnu, og de momsmæssige forudsætninger skal derfor findes i det dagældende direktiv. Der er imidlertid ikke ændret væsentligt i ordlyden, og de lovmæssige forudsætninger er derfor fortsat de samme, men artiklerne har i flere tilfælde ikke den samme

⁷⁸ Der henvises her til sag C-461/08, Don Bosco Onroerend Goed BV mod Staatssecretaris van Financiën (efterfølgende benævnt *Don Bosco*), sag C-543/11, Woningstichting Maasdriel mod Staatssecretaris van Financiën (efterfølgende benævnt *Woningstichting*) og sag C-326/11, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard BV mod Staatssecretaris van Financiën (efterfølgende benævnt *J.J. Komen*).

⁷⁹ Det fremgår af C461/08, Don Bosco, præmis 8 at: *"I henhold til artikel 2, stk. 1, i Wet op belastingen van rechtstverkeer (lov om afgift på retshandler) >>opkræves [der] under betegnelsen >>overdragelsesafgift [...] en afgift på erhvervelse af fast ejendom beliggende i Nederlandene eller rettigheder herover<<."*

nummerering.⁸⁰ Der vil løbende i dette afsnit blive henvist til nugældende bestemmelser, hvor dette findes relevant.

3.2.1 C-461/08, Don Bosco– Byggegrund?

I 1998 erhverver Don Bosco (køber) en grund, hvorpå der er opført to bygninger, som tidligere havde fungeret som en skole. Don Boscos hensigt med erhvervelsen af ejendommen var at fjerne bygningerne og herefter opføre nye bygninger. I købsaftalen fremgår det, at Stichting Leusderend (sælger) skal forestå ansøgning om nedrivningstilladelse, samt varetage nedrivningsprocessen for egen regning. Omkostningerne vedrørende nedrivning tillægges købssummen, og udgiften for nedrivning bæres hermed indirekte af køber, med undtagelse af omkostninger forbundet med bortskaffelse af asbest som sælger skulle bære.

Den 27. august 1999 opnår sælger tilladelse til at påbegynde nedrivningsprocessen. Selve nedrivningsarbejdet påbegyndes den 30. september 1999. Senere samme dag bliver ejendommen leveret til køber. Da leveringen sker, er der kun foretaget delvis fjernelse af belægning mellem bygningerne samt nedrivning af facadesiden på den ene af bygningerne. Det bemærkes, at vinduesrammer, karme og murværket var delvist beskadiget og fjernet. Den endelige fjernelse af asbesten og den endelige nedrivning af bygningerne bliver først færdiggjort *efter* leveringen. Hermed bemærkes det, at den endelige nedrivning først er sket *efter* leveringen. Efterfølgende opførte køber nye bygninger på grunden.

Det er for denne sag væsentligt at bemærke, at det er sælger, som varetager nedrivningsprocessen, herunder også ansøgning om tilladelse hertil. Entreprisesummen for nedrivning bliver således indirekte betalt af køber gennem en højere købspris. Selvom nedrivningsarbejdet ikke er færdiggjort på tidspunktet for leveringen, må det antages at nedrivningsarbejdet er så fremskredet på tidspunktet for levering, at bygningerne ikke længere har kunnet anvendes til deres formål.⁸¹

Ifølge den hollandske lovgivning opkræves der en overdragelsesafgift af levering af fast ejendom, når denne er fritaget for moms.⁸² De hollandske myndigheder var af den opfattelse, at levering af en delvist nedrevet bygning skulle opfattes som en gammel bygning, og derfor var fritaget for moms i henhold til

⁸⁰ Ændringerne for den indholdsmæssige sammenhæng mellem artiklerne i henholdsvis 67/227/EØF, 77/388/EØF og 2006/112/EF fremgår af Bilag VII i 2006/112/EF

⁸¹ Spørgsmålet er hvorvidt den faste ejendom som bliver leveret, havde været bedømt anderledes, hvis der kun var blevet fjernet asbest (formentligt fra tagplader), men karme etc. ikke havde været beskadiget.

⁸² C-461/08, præmis 8

dagældende artikel 13, punkt B, litra g). Dette begrundede de hollandske myndigheder med, at bygningen udgjorde en grundfast konstruktion, hvor første indflytning allerede havde fundet sted.

Køberen var af den modsatte overbevisning og mente, at transaktionen var momspligtig efter dagældende artikel 13, punkt B, litra h) og artikel 4, stk. 3^{83, 84}, og anlagde sag mod de hollandske myndigheder. Den hollandske domstol valgte at stille præjudicielle spørgsmål til EU-Domstolen med det formål at opnå forståelse af, om levering af en gammel bygning, som var delvis nedrevet af sælgeren på leveringstidspunktet, skulle betragtes som en momspligtig levering af en byggegrund.⁸⁵ Yderligere ønskede de hollandske myndigheder oplyst, om det havde betydning, hvorvidt det var sælger eller køber, der forestod nedrivningen og dermed afholdt omkostninger hertil.

Den hollandske domstol ønsker således svar på, hvorledes momsfrigørelse i 6. momsdirektiv skal fortolkes i forhold til levering af en grund med bygning, hvor nedrivningen påbegyndes før leveringen, med hensigten om at frigøre plads til opførelse af nye bygninger, samt hvorvidt det har betydning, at køber og sælger er medvirkende til nedrivningsarbejdet.⁸⁶

Det, EU-Domstolen forholder sig til er, hvorvidt der i de tilfælde, hvor sælger foretager både levering af ejendom samt ydelsen i forbindelse med nedrivning, er tale om en samlet transaktion eller to særskilte leverancer. EU-Domstolen undersøger først, om transaktionerne er nært forbundne, eller om de indgås uafhængigt af hinanden. Baggrunden for denne undersøgelse er, at hvis to nært forbundne leveringer bør anses for værende én levering, skal de momsmæssigt behandles samlet.

EU-Domstolen finder, at transaktionerne i denne sag skal anses som én samlet transaktion. EU-Domstolen begrundet det med, at køber ikke ville have indgået de to transaktioner særskilt og lægger vægt på, at det økonomiske formål med nedrivningen var at levere en grund, der var klar til at blive bebygget. Endvidere bemærker retten, at det ville være en kunstig opdeling, hvis man betragter erhvervelsen af de gamle bygninger, og herefter nedrivningen, som to særskilte transaktioner.⁸⁷ EU-domstolen bemærker hertil, at de to transaktioner, henholdsvis nedrivningen og leveringen af grunden, ovenikøbet overlappede hinanden. Det fremgår direkte af de faktiske oplysningerne, at vinduesrammer, karme og murværk var delvist

⁸³ C-461/08, præmis 19

⁸⁴ De nævnte artikler refererer til dagældende 6. direktiv, svarende til artikel 135, stk. 1, litra j-k og artikel 12, stk. 1 i det nugældende direktiv

⁸⁵ C-461/08 præmis 23

⁸⁶ C-461/08, præmis 24

⁸⁷ C-461/08, præmis 39

beskadiget og fjernet. Det kan herefter diskuteres, om retten, ved at nævne dette, lægger vægt på, at de beskadigede og delvis fjernede bygninger ikke har nogen nytteværdi for køber.

Tidspunktet for første indflytning har normalt betydning, fordi det er afgørende for sondringen mellem gammel og ny bygning. Det fremgår af MSD at en ny bygning altid anses for momspligtig.⁸⁸ Det er imidlertid op til hver enkelt medlemsstat at fastsætte, hvilke kriterier, der er afgørende for første indflytning. EU-domstolen finder i sagen, at bygningen ikke er af relevans, da det er selve grunden, der er hovedelementet i leveringen. Dermed finder EU-domstolen, at det i denne sag er grunden, der er element for eventuel momsfrigtagelse.

EU-Domstolen præciserer herefter, at det er op til medlemslandene, hvordan bestemmelserne i 6. momsdirektiv artikel 4, stk. 3, litra b) skal anvendes og dermed, hvad der skal forstås ved en byggegrund⁸⁹. I forlængelse af dette fastslår retten, at direktivet alene har til hensigt at momsfrigtage levering af fast ejendom i form af ubebyggede grunde, som ikke tjener til opførelse af en ny bygning, hvorimod ubebyggede grunde, der betragtes som byggegrund af den pågældende medlemsstat, ikke er omfattet af momsfrigtagelsen.

EU-Domstolen fastslår, at ved levering af en gammel bygning med grund, hvor bygningen nedrives af sælgeren og grunden er det centrale i handlen, anses grund med bygning og nedrivningen for én samlet leverance. Hvis leverancens formål er at tilvejebringe en fast ejendom, som er beregnet til at blive bebygget, kan leverancen ikke være omfattet af momsfrigtagelsen, fordi en byggegrund er momspligtig.⁹⁰ Det kan diskuteres, hvorvidt momsfrigtagelse for leveringen af den i sagen omtalte faste ejendom havde været til stede, hvis der var leveret en fast ejendom med ubeskadiget bygning.

Det betyder, at selv om der på leveringstidspunktet ikke var tale om en ubebygget grund, der var klar til at blive bebygget, så var der tale om en byggegrund i momsretlig forstand, når det økonomiske formål med leverancen var at tilvejebringe en byggegrund. EU-domstolen finder, at leveringen af grunden med en gammel bygning på grunden ikke har nytteværdi for køberen før efter endt nedrivning. Man kan dermed udlede, at bygningen ikke har værdi for køber, men grunden til gengæld har stor nok værdi i sig selv for køber.

EU-domstolen lægger vægt på sælgers hensigt og disposition. Hvordan retsstillingen er, hvis sælger ikke er involveret i nedrivningsprocessen og det stadig er købers hensigt efter levering at tilvejebringe en byggegrund, der tjener til formål for opførelse en ny bygning, er der dog *ikke* direkte taget stilling til.

⁸⁸ MSD art. 12, stk.2

⁸⁹ C-461/08, præmis 43

⁹⁰ MSD artikel 12, stk. 1, litra a)

Med udgangspunkt i ovenstående kan det udledes af dommen, at EU-domstolen lægger vægt på følgende i forbindelse med vurdering af eventuel momspligt i forbindelse med transaktionen.

1. Levering og nedrivning er afhængig af hinanden, da det er den ubebyggede grund der er af interesse for køber – præmis 29,33,40,41
2. Nedrivningsprocessen er fordret af køber – præmis 32
3. Sælger udfører nedrivningen – præmis 22
4. Nedrivningen er påbegyndt førend leveringen af grunden finder sted – præmis 40
5. Grunden er det centrale element i leveringen – men leveringen var afhængig af indgåelse af aftale om nedrivningsprocessen

På baggrund af ovenstående finder EU-domstolen, at der **ikke** er grundlag for momsfritagelse i forbindelse med levering af fast ejendom, hvor bygninger er væsentligt beskadiget, som følge af påbegyndt nedrivning af disse. EU-domstolen finder videre, at leveringen omhandler en ubebygget grund, som er beregnet til, og betragtes af medlemsstaten som, en byggegrund. I dette tilfælde, hvor grunden netop er beregnet til at blive bebygget, skal der beregnes og pålægges moms i forbindelse med salget.

3.2.2 C-326/11, J. J. Komen – Ny bygning?

Den 6. februar 2004 køber J.J. Komen (køberen) en del af en forretningsarkade med forretningslokaler. Leveringen af forretningsarkaden anses for at være sket den 6. februar 2004.⁹¹ Forretningsarkaden har i en periode, forud for salget til køberen, undergået et større nedrivningsarbejde, som er udført på foranledning af sælgeren og for sælgerens regning. Formålet med nedrivningsarbejdet var at ombygge arkaden. Køber udfører efter leveringen den sidste del af renoveringsarbejdet, således at forretningsarkaden fremstår færdigombygget og dermed fremstår som en ny bygning. Ombygningsarbejdet blev udført dels for sælgers og dels for købers regning. Grunden er på intet tidspunkt ubebygget og under hele ombygningsprocessen er adgangen til arkaden begrænset og uden belysning. Én af forretningerne i arkaden bliver lejefritaget på grund af forringelser i forbindelse med ombygningen. På leveringstidspunktet var forretningsarkaden dog stadig offentligt tilgængelig, og mindst én af lejermålets forretninger havde haft

⁹¹ C-326/11, præmis 9

åbent i hele perioden.⁹² Bygningen har som følge heraf ikke været uegnet til brug på noget tidspunkt. Dette er vigtigt, da leveringen af fast ejendom i denne sag derfor må omfatte enten en gammel eller en ny bygning. Hvorvidt leveringen er at betragte som ny eller gammel ejendom, beror på en vurdering af i hvor stort et omfang bygningen er ombygget.

Det præjudicielle spørgsmål i denne sag er, hvorvidt 6. momssystemdirektiv artikel 13, punkt b, litra g)⁹³ skal fortolkes således, at en bygning, som efter endt renovering vil blive karakteriseret som værende en ny bygning, må antages at være fritaget for moms.⁹⁴

EU-domstolen bemærker indledningsvist, at de udtryk, der beskriver fritagelserne, som er nævnt i 6. momsdirektiv, skal fortolkes strengt i henhold til den gældende retspraksis. Baggrunden herfor er, at der er tale om undtagelser til det almindelige princip om opkrævning af moms. Det bemærkes dog efterfølgende, at fortolkningen stadig skal være i overensstemmelse med princippet om afgiftsneutralitet, og at en streng fortolkning ikke fratager udtrykkene deres virkning.⁹⁵

Som det første forholder EU-domstolen sig til, hvorvidt leveringen skal pålægges moms, i det bygningen var delvist nedrevet af sælger og det efterfølgende byggearbejde blev udført efter leveringen af køberen.⁹⁶ Retten finder i den forbindelse, at denne sag adskiller sig fra Don Bosco, idet sælgeren i Don Bosco havde påtaget sig at nedrive eksisterende bygninger, og leveringen derfor vedrørte en byggegrund.⁹⁷

I denne sag har køber på ingen måde medvirket til påbegyndelsen af renoveringen, men færdiggør blot renoveringen efter overtagelse af ejendommen.

EU-domstolen inddrager endvidere parternes fælles hensigt, men gør det samtidigt klart, at hensigten ikke kan stå alene som argument.⁹⁸ Derimod kan en erklæret hensigt inddrages i en samlet vurdering, hvis hensigten understøttes af objektive bevismateriale. Et objektive bevismateriale kan i denne sammenhæng være fremlæggelse af hvor fremskredent sælgers ombygningsarbejde er på leveringstidspunktet⁹⁹. EU-domstolen tydeliggør videre, at det er op til medlemsstaterne at fastlægge

⁹² C-326/11, præmis 14 og 15

⁹³ Efterfølgende ændret til Artikel 135, stk. 1, litra j) i rådets direktiv 2006/112/EF

⁹⁴ C-326/11, præmis 19

⁹⁵ C-326/11, præmis 20

⁹⁶ C-326/11, præmis 25

⁹⁷ C-326/11, præmis 26. Sagen som der henvises til, er C-461/08, Don Bosco.

⁹⁸ C-326/11, præmis 33

⁹⁹ C326/11, præmis 34

nærmere, hvorledes ” (...) *sjette direktivs artikel 4, stk. 3, litra a*), at det kun er levering af en bygning >>inden første indflytning<<, som kan være omfattet af momsens anvendelsesområde (...)”^{100, 101} skal fortolkes. EU-domstolen lægger herefter vægt på de faktiske omstændigheder på leveringstidspunktet.

I denne sag havde sælger kun foretaget en delvis nedrivning, og da forretningsarkaden stadig var offentlig tilgængeligt, og der stadig var mindst én butik, som var åben, må forretningsarkaden anses for fortsat at være funktionel. I denne sag er det centrale således, at arkaden fortsat er tilgængelig for offentligheden og at der fortsat er mindst én forretning, der er åben. Med dommen fastslår EU-domstolen, at direktivets formål med fritagelse for moms også er at fritage gamle bygninger, og dermed også gamle bygninger, som på leveringstidspunktet er under renovering.

Dommen må ses som et eksempel fra retspraksis, hvor EU-domstolen lægger til grund, at det er omstændighederne på leveringstidspunktet, *eventuelt* sammenholdt med parternes hensigt, som skal vurderes, i tilfælde om spørgsmålet om hvorvidt leveringen er momspligtig.

EU-domstolen fastslår, at såfremt en sælger har påbegyndt renovering, og køber ikke har været medvirkende til dette, er der tale om levering af en gammel bygning.

Det kan sammenfattes, at EU-domstolens har lagt vægt på følgende:

1. Leveringstidspunktet er afgørende
2. Købers medvirken til påbegyndte arbejder
3. Ombygningens omfang på leveringstidspunktet
4. Hvorvidt bygninger fortsat er funktionelle på leveringstidspunktet
5. Forretningsarkaden er den egentlige genstand for levering

Herefter fastslår EU-domstolen, at der i sagen ikke er grundlag for at betragte leveringen som en momspligtig transaktion, idet der er tale om levering af en gammel bygning.

¹⁰⁰ C326/11, præmis 36

¹⁰¹ Nuværende 2006/112/EF artikel 12, stk. 1, litra a)

3.2.3 C-543/11, Woningstichting Maasdriel – Ubebygget grund eller byggegrund?

Woningstichting (køber) indgår den 13. november 2006 en købsaftale med Maasdriel Kommune (sælger) vedrørende køb af en grund, hvorpå der er en asfalteret offentlig parkeringsplads og en bygning, som fungerer som bibliotek. Ifølge aftalen skal sælger forestå fjernelse af bygningen og den asfalterede, offentlige parkeringsplads. Køber har til hensigt at opføre nye bygninger på grunden, som eventuelt skal være kombineret med kontor- og parkeringsfaciliteter. Købsaftalen indeholder en aftale om, at grunden skal overdrages i *byggemoden stand*. At grunden skal afleveres i byggemoden stand er relevant, fordi en grund, ifølge hollandsk ret, karakteriseres som en byggegrund, når der er foretaget byggemodning af grunden. Det fremgår endvidere af købsaftalen, at købsprisen er forhøjet med et beløb svarende til nedrivningsomkostningerne.¹⁰²

I de første måneder af 2007 nedriver og bortskaffer sælgeren den eksisterende bygning. Den 2. marts 2007 overtager køberen ejendomsretten til grunden. Grunden omfatter på dette tidspunkt stadig en parkeringsplads, som er asfalteret og i brug. Der er på dette tidspunkt endnu ikke opnået byggetilladelse til Woningstichtings ønskede projekt.

Arbejdet med nedrivning og fjernelse af den tidligere bygning er på overdragelsestidspunktet fuldent, og kun parkeringspladsen står tilbage. Sælger og køber har indgået aftale om, at sælger efter leveringstidspunktet skal fjerne parkeringspladsen.¹⁰³ Parterne har ikke aftalt, at sælger skal foretage yderligere arbejder på grunden.

Køber er af den opfattelse, at grunden bør karakteriseres som en byggegrund og mener derfor, at der skal pålægges moms. Den hollandske afgiftsmyndighed er imidlertid af den opfattelse, at grunden bør karakteriseres som ubebygget grund, og at købesummen ikke skal tillægges moms, men derimod overdragelsesafgift i henhold til de hollandske regler. Afgiftsmyndigheden argumenterer for, at der ikke skal pålægges moms, fordi grunden på overdragelsestidspunktet ikke er byggemodnet, og det følger af hollandsk retspraksis, at grunden dermed er momsfritaget, og der skal betales overdragelsesafgift i stedet.¹⁰⁴

Det præjudicielle spørgsmål i denne sag¹⁰⁵ er, hvorvidt momsdirektivet skal fortolkes således, at levering af en ubebygget grund, som følge af at sælger nedriver og bortskaffer bygninger på købers foranledning, kan betragtes som momsfritaget transaktion.

¹⁰² C-543/11, præmis 9

¹⁰³ C-543/11, præmis 16

¹⁰⁴ C-543/11, præmis 14

¹⁰⁵ C-543/11, Præmis 20

EU-domstolen tager således i denne sag stilling til, hvorvidt der skal pålægges moms, i det tilfælde hvor der er en hensigt til stede fra køber om opførelse af nye bygninger, og sælger nedriver gamle bygninger på foranledning af køber. EU-domstolen fastslår, at de udtryk, der anvendes i MSD artikel 135, ifølge retspraksis skal fortolkes strengt, idet der er tale om undtagelser til princippet om opkrævning af moms, men samtidigt skal en fortolkning være foreneligt med den tiltænkte virkning af fritagelsen.¹⁰⁶ Det vil sige, at EU-domstolen lægger dermed vægt på, at definitionen af en byggegrund i nederlandsk ret skal være forenelig med udtrykket og formålet med MSD: "(...) enhver ubebygget grund, på hvilken der finder eller har fundet arbejde sted med henblik på bebyggelse(...)"¹⁰⁷. Endvidere bemærker EU-domstolen, at "arbejde" ifølge nederlandsk ret ikke omfatter nedrivningsarbejder, selvom det er med henblik på opførelse af nye bygninger¹⁰⁸. Det bemærkes i den forbindelse, at medlemsstaterne skal betragte MSD artikel 135, stk. 1, litra k) således, at kun ubebyggede grunde, som ikke kan bebygges skal fritages. EU-domstolen finder endvidere, at parternes hensigt vedrørende pligt til betaling af moms skal tages i betragtning, såfremt disse understøttes af objektive beviser.¹⁰⁹ Det vil sige, at EU-domstolen finder, at såfremt den objektive hensigt er at bebygge grunden på ny, og da dette kan bevises, bør grunden, selv i ubebygget tilstand, være at betragte som en byggegrund.

Det kan opsummeres, at EU-domstolen har lagt vægt på følgende i sagen:

1. Grunden kan bebygges – præmis 32
2. Nedrivningsprocessen bliver påbegyndt således, at der kan bygges nye bygninger – præmis 34
3. Den tomme byggegrund er den faktiske genstand for levering

På denne baggrund finder EU-domstolen, at transaktionen *ikke* er momsfristaget, og købssummen skal herefter pålægges moms. Den faste ejendom, som leveres, skal herefter betragtes som en ubebygget grund, som er beregnet til at blive bebygget. Det vil sige en byggegrund.

¹⁰⁶ C-543/11, præmis 25

¹⁰⁷ C-543/11, præmis 28

¹⁰⁸ C-543/11, præmis 29

¹⁰⁹ C-543/11, præmis 35

3.3 Delkonklusion – Hvornår er levering af fast ejendom momspligtig

I gennemgangen af retspraksis ovenfor har EU-domstolen forholdt sig til momspligten i tre forskellige sager. Sagerne vedrører forskellige situationer og kan ses som udtryk for en rimelig klar retspraksis fra EU-domstolen i forbindelse med fastlæggelse af en eventuel momspligt i forbindelse med levering af henholdsvis byggegrunde og grunde med bygninger. I det følgende er det derfor relevant at foretage en opsummering af, hvad der kan udledes af de tre sager med henblik på en videre diskussion, til brug for besvarelse af afhandlingens problemformulering.

3.3.1 Byggegrund

I sagerne C-461/08 (Don Bosco) og C-543/11 (Woningstichting) er det grundlæggende præjudicielle spørgsmål, hvorvidt transaktionernes hovedelement er en byggegrund. For at en grund kan karakteriseres som en byggegrund, er der nogle grundlæggende betingelser, som skal være opfyldt. Det fremgår af MSD artikel 135, litra k, at såfremt en grund ikke er beregnet til bebyggelse, vil denne ikke kunne karakteriseres som værende en byggegrund. Dermed vil der være et grundlæggende krav om *muligheden* for at bebygge grunden, før en grund kan karakteriseres som byggegrund. Denne mulighed vil typisk være at finde i planlovgivningen, herunder lokalplaner for området eller i form af en byggetilladelse. Derudover vil en karakterisering som byggegrund kræve, at det fysisk er muligt at bebygge grunden. Muligheden for at bebygge grunden er tilstede i C461/08 (Don Bosco), hvorimod der i C-543/11 (Woningstichting) på overdragelsestidspunktet ikke foreligger en endelig godkendt lokalplan, som kan muliggøre det ønskede byggeri. Dette er af væsentlig betydning, da muligheden for at bebygge er et af de parametre, der kan være afgørende med henblik på hvorvidt MSD artikel 135, stk. 1, litra k, eller MSD artikel 12, stk. 1, litra b skal anvendes til vurdering af en eventuel momspligt. I sagen C-543/11 (Woningstichting), finder EU-domstolen, at den leverede, ubebyggede grund ikke er moms fritaget, selvom der ikke foreligger en endelig godkendelse af byggeriet på leveringstidspunktet. Dermed bliver det i C-543/11 (Woningstichting) hensigten med købet af grunden, der er medafgørende for, hvorvidt leveringen er moms fritaget. Men det er i denne sammenhæng vigtigt at være opmærksom på, at momspligten fremkommer ud fra en *samlet vurdering* af omstændighederne. Dermed åbner EU-domstolen i C-543/11 (Woningstichting) muligheden for at vurdere ud fra *hensigten*, **sammen** med andre **objektive** omstændigheder.

Ud fra ovenstående kan det herefter opsummeres, at det er væsentligt, i hvilken grad, køber har betalt for nedrivningsarbejder, sammenholdt med sælgers involvering i samme. Det er også tydeligt, at nedrivningsarbejdets fremskredenhed er af betydning. I forhold til påbegyndelsen af nedrivningsarbejdet,

ses det, at købers hensigt kan have betydning for momspligten. Købers hensigt er dog absolut ikke den eneste faktor, EU-domstolen vurderer på. Hermed bliver karakteriseringen af den leverede ejendom vurderet ud fra en *samlet* vurdering, af *alle* objektive forhold i forbindelse med leveringen.

3.3.2 Grund med bygning

I sagerne C-461/08 (Don Bosco) og C326/11 (J.J. Komen) vedrører det præjudicielle spørgsmål, hvorvidt der sker levering af en ny eller en gammel bygning. Det er centralt at fastlægge, hvorvidt der er tale om levering af en gammel og eller en ny bygning, da det er afgørende for, hvorvidt der skal pålægges moms – kun i tilfældet med nye bygninger skal der pålægges moms. Sagen C-461/08 (Don Bosco) må ses som et eksempel på retspraksis, hvor det bliver fastslået, at når en gammel bygning fjernes med henblik på opførsel af ny bygning, skal denne levering betragtes som levering af en byggegrund, hvor der skal pålægges moms, også selvom leveringen omfatter en delvist nedrevet bygning.¹¹⁰ Derimod er sagen C-326/11 (J.J. Komen) et eksempel fra retspraksis, hvor en delvist nedrevet bygning, der på leveringstidspunktet er under reovering, som er påbegyndt af sælgeren, og som køberen skal færdiggøre, være at betragte som en gammel bygning, indtil tidspunktet for første indflytning.¹¹¹ Det er dermed ikke afgørende i denne sag, hvorvidt bygningen er delvist nedrevet, men i hvilket *omfang* bygningen er nedrevet på leveringstidspunktet. Det vil sige, at når bygningen ikke kan bruges til dens tiltænkte formål, vil nedrivningen være så omfattende, at bygningen ikke har en værdi i den samlede vurdering af leveringen. Det er også af betydning, hvem der betaler nedrivningsarbejdet. I C-543/11 (Woningstichting) er det sælger som udfører nedrivningen, inden grunden bliver leveret. Dermed adskiller denne sag sig fra C-461/08 (Don Bosco), da der i sidstnævnte bliver leveret en delvist nedrevet bygning. I både C-543/11 (Woningstichting) og C-461/08 (Don Bosco) finder EU-domstolen, at der leveres en byggegrund. Den objektive forskel i disse to sager er som nævnt de tilbageværende bygningslementer på den faste ejendom. C-543/11 (Woningstichting)

Afslutningsvist kan EU-retspraksis opsummeres til følgende. Af ovenstående bliver det tydeligt, at muligheden for at benytte bygningen til dennes oprindelige formål, er af stor betydning. Det vil sige at EU-domstolen finder det væsentligt, hvorvidt bygningen *kan* bruges på leveringstidspunktet. EU-domstolen finder videre at bygningens stand på leveringstidspunktet er af betydning for vurderingen. Med hensyn til bygningens stand, er det også væsentligt at fastlægge, hvor fremskreden en eventuel nedrivning er, ligesom betalingsforpligtigheden for nedrivning er af betydning.

¹¹⁰ C461/08, præmis 44, 1. punktum

¹¹¹ C326/11, præmis 38

4. Dansk ret – Momsloven

Følgende afsnit vil omhandle det danske lovgrundlag og administrative praksis i forbindelse med momspligt vedrørende levering af fast ejendom. Der vil i den forbindelse blive redegjort for den danske momslov.¹¹² Endvidere vil udvalgte danske administrative afgørelser blive inddraget og analyseret i forhold til gældende dansk ret. Hvor det skønnes relevant, vil der blive inddraget fortolkningsbidrag fra Skattestyrelsens juridiske vejledning. Afgørelserne vil være udvalgt således, at de individuelt repræsenterer forskellige scenarier inden for lovens rammer, for derigennem at kunne danne en overordnet ramme om den danske praksis. Der vil slutteligt i dette afsnit blive konkluderet, hvad der lægges vægt på i dansk administrativ praksis, i forbindelse med vurdering af en eventuel momspligt ved levering af fast ejendom og byggegrunde.

4.1 Bekendtgørelsen om lov af merværdiafgift

Det forudsættes for gennemgangen af dansk ret, at momspligten indtræder på vilkår som nævnt i kapitel 3 Bekendtgørelsen om lov af merværdiafgift.¹ omhandlende EU-ret. Denne forudsætning kan begrundes i kravet om, at den danske momslov skal være konform med MSD. Dermed forudsættes det, at der er tale om momspligtig levering, såvel som at det er en momspligtig person, som leverer. Ifølge momsloven er en levering momspligtig, når retten til at eje eller råde over et materielt gode leveres af en afgiftspligtig person mod vederlag.¹¹³ Ordlyden af Momslovens § 4 er dermed næsten identisk med MSD artikel 2. En afgiftspligtig person, som nævnes i Momslovens § 4, er ifølge Momsloven enhver, som driver selvstændig økonomisk virksomhed.¹¹⁴ Dermed minder denne definition i Momsloven om den tilsvarende fra MSD artikel 9.

Som nævnt indledningsvist, var der, frem til lovændringen i Momsloven i 2011, mulighed for fritagelse for pålægning af moms i forbindelse med enhver levering af fast ejendom. Det 6. momsdirektiv havde, på tidspunktet for ændringen i den danske lovgivning, allerede været gældende i en årrække, men grundet overgangsbestemmelser havde Danmark endnu ikke ændret i den danske lovgivning.¹¹⁵

Af den nugældende Momslov § 4, stk. 1, fremgår det, at der skal betales afgift af de varer og ydelser, der leveres her i landet, og at der ved levering skal forstås overdragelse af retten til som ejer at kunne råde

¹¹² Lovbekendtgørelse 2016-06-21 nr. 760 om merværdiafgift.

¹¹³ Momsloven § 4

¹¹⁴ Momsloven § 3

¹¹⁵ Forslag til Lov om ændring af lov om merværdiafgift og lov om afgift af lønsum m.v., som fremsat 22. april 2009, s. 2.

over et materielt gode. Efter dansk ret vil udgangspunktet derfor være, at der skal betales moms ved levering af en fast ejendom. Bestemmelsen suppleres af Momsloven § 13, stk. 1, nr. 9, der omhandler fritagelse for betaling af afgift. Momsloven § 13, stk. 1, nr. 9, har følgende ordlyd:

"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."

Det fremgår således direkte af ordlyden i Momsloven § 13 stk. 1, nr. 9, at levering af fast ejendom er momsfritaget. Fast ejendom udgør som tidligere beskrevet "*(...) enhver specifik del af jorden, på eller under jordoverfladen, som kan ejes eller besiddes*"¹¹⁶ Det vil sige, at hvis området kan afgrænses tydeligt, gennem eksempelvis matrikelkort etc., og det er muligt at eje det, vil det ud fra denne definition være en fast ejendom.

Det fremgår direkte af Momslovens § 13, stk.1, nr. 9, litra a, at levering af en ny bygning eller ny bygning med tilhørende jord ikke er omfattet af fritagelsen. I Momsbekendtgørelsen¹¹⁷ fra 2015 er det nærmere defineret, hvad der skal forstås ved bygning i henhold til Momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra a. Af Momsbekendtgørelsens § 54, stk. 1, fremgår det, at der ved begrebet bygning skal forstås: "*(...) grundfaste konstruktioner, som er færdiggjorte til det formål, det er bestemt til. Levering af dele af en sådan bygning anses ligeledes for at være en levering af en bygning.*" Det fremgår videre af Momsbekendtgørelsen § 54, stk. 2 at: "*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 (...)*" Det kan således udledes, at konstruktionen skal være færdiggjort til formålet, men også levering af dele til en sådan

¹¹⁶ Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 1042/2013 af 7. oktober 2013 om ændring af gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 for så vidt angår leveringsstedet for ydelser, s. 6

¹¹⁷ BEK nr. 808 af 30/06/2015 – Bekendtgørelse om merafgift (momsbekendtgørelsen), efterfølgende benævnt *Momsbekendtgørelsen*

bygning kan være levering af en bygning. Det kan videre udledes, hvornår en bygning er at betragte som ny, ligesom det kan udledes, at hvis der leveres en fast ejendom, hvor der på forhånd er bygget en bygning som ikke er ny, vil leveringen være momsfrigtaget, idet leveringen ikke falder under undtagelserne henholdsvis ”ny bygning” eller ”byggegrund”.

Der er imidlertid også mulighed for at betragte en bygning som ny i det tilfælde, at der er til- og ombygningsarbejde i væsentligt omfang. Dette er tilfældet, når normalværdien¹¹⁸ af ombygningsarbejdet overstiger henholdsvis 50 procent af bygningens salgssum eller 25 procent af salgssummen af bygningen med tilhørende jord. Til værdien af ombygningsarbejdet skal medregnes værdien af klargøring til ombygning. Det vil sige værdien af nedrivning af eksisterende bygningsdele. Derimod skal værdien af arkitekter, ingeniører eller andre rådgivere ikke medregnes. Værdien af ombygningsarbejdet indeholder således udelukkende håndværksmæssige ydelser, og ikke rådgivningsarbejde.¹¹⁹

Den anden undtagelse til momsfrigtagelsen fremgår af Momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra b, der omhandler levering af en byggegrund. Af selve lovteksten fremgår det, at det er uanset om byggegrunden er byggemodnet og at en særskilt levering af en bebygget grund endvidere er omfattet af bestemmelsen. I moms bekendtgørelsens § 56, stk. 1, er det nærmere beskrevet, at ved en byggegrund forstås: ” (...) et ubebygget areal, som efter lov om planlægning eller forskrifter udstedt i medfør heraf er udlagt til formål, som muliggør opførelse af bygninger (...)”¹²⁰

På baggrund af indholdet af undtagelserne til momsfrigtagelse ved levering af fast ejendom, kan det udledes, at momsfrigtaget levering af fast ejendom i denne henseende kan være enten en gammel bygning, eller et grundstykke, som ikke kan eller må bebygges, jævnfør den gældende lokalplan.

Det er således centralt i bestemmelsen, at levering af et ubebygget areal, hvor det ifølge plangrundlaget er muligt at bebygge arealet, skal pålægges moms. Af Skattestyrelsens Juridiske Vejledning fremgår det, at ”illustrative eksempler” på en momspligtig levering af en byggegrund grund kan være når

¹¹⁸ Momsloven §28 stk. 3 ” (...) normalværdien fastsat som hele det beløb, som en kunde i samme omsætningsled som det, hvori leveringen af varer og ydelser finder sted, under frie konkurrencevilkår skulle have betalt på dette tidspunkt for de pågældende varer eller ydelser til en selvstændig leverandør her i landet.” Det vil sige at normalværdien beregnes som værende værdien af en tilsvarende vare eller ydelse, hvis de var erhvervet af eksterne parter, under fri konkurrence.

¹¹⁹ Se yderligere SKM2015.153.SR, som er påklaget til Landsskatteretten. Landsskatteretten stadfæster Skatterådets afgørelse i sag SKM2018.237.LSR

¹²⁰ Moms bekendtgørelsen § 56

”- Sælger har før salget af en bebygget grund påbegyndt nedrivning af bygningen, og det er hensigten, at der på grunden skal opføres en ny bygning

- Gamle bygninger med tilhørende jord, der sælges som et nedrivningsprojekt.

(...)

- Grunde, der er udlagt til helårsbebyggelse ifølge lokalplanen, hvorpå der er opført en garage eller et udhus, der ikke opfylder beboelsesformålet med lokalplanen.

(...)

- Arealer i landzone, hvortil der gives landzonetilladelse der muliggør opførelse af bygninger.”¹²¹

Ovenstående skal ses som illustrative eksempler og ikke en udtømmende liste. Dermed kan der forekomme tilfælde, som ikke er nævnt i ovenstående, hvor Skatterådet fortsat vil være af den opfattelse at leveringen, ligesom ovenstående eksempler, vil være undtaget fra momsfrigtagelsen ved levering af fast ejendom.

Af Skattestyrelsens Juridiske Vejledning fremgår det videre at følgende kan ses som illustrative eksempler på en momsfrigtaget fast ejendom:

”- Arealer med eksisterende bygning, hvor det efter lokalplanen ikke er hensigten, at bygningen skulle rives ned, selvom arealet kunne udvikles.

- Eksisterende p-plads/vejanlæg hvis fremtidige anvendelse efter lokalplan skulle vedblive at være P-plads/vejanlæg

- Ukurante arealer som hjørneafskæringer og strimler, der ikke i sig selv kan bebygges.

(...)

- Fredede eller strandbeskyttelsesarealer, der er selvstændigt matrikuleret.”¹²²

Det er af ovenstående redegjort for lovgrundlaget i form af Momsloven, hvoraf det fremgår at levering af fast ejendom er fritaget for moms, med mindre levering kan karakteriseres som en byggegrund eller en ny bygning. Til fortolkning af, hvornår begreberne byggegrund og ny bygning finder virkning, er definitionen fra Momsbekendtgørelsen §56 af en ny bygning og en byggegrund gennemgået. Der er i

¹²¹ SJV D.A.5.9.5

¹²² SJV D.A.5.9.5

ovenstående også redegjort for Skattestyrelsens fortolkning af begrebsrammen indenfor *levering af fast ejendom*.

Det kan på baggrund af ovenstående konkluderes, at det i høj grad fra Skattestyrelsens side vil være en individuel vurdering fra levering til levering, hvad henholdsvis køber og sælgers hensigt er med en given grund med bygninger, som har betydning for momspligt. Da det momsmæssige udfald af levering af en fast ejendom kan have stor betydning for mange virksomheder, vælger mange virksomheder at spørge skattemyndighederne om et bindende svar.

4.2 Bindende svar

Med hjemmel i Skatteforvaltningsloven¹²³ kapitel 8, § 21-25 er det muligt at "*(...) få et bindende svar på spørgsmål om den skattemæssige virkning for spørgeren af en disposition*"¹²⁴. Dermed kan enhver, der ønsker afklaring på skatte- eller afgiftsmæssige problemstillinger, anmode om et bindende svar ved told- og skatteforvaltningen. Ethvert bindende svar skal indgives skriftligt, og vil som udgangspunkt være formuleret sådan, at skattemyndigheden kan besvare det stillede spørgsmål enten be- eller afkræftende. Et bindende svar afgivet af skattemyndigheden har til enhver tid direkte bindende retsvirkning for skattemyndigheden, men ikke for spørgeren. Denne type af administrative afgørelser har endvidere kun bindende retsvirkning i den konkrete forespurgte anmodning. Dermed er det ikke muligt at støtte ret på et bindende svar i en anden sammenhæng. Det vil dog være muligt at henvise til tidligere offentliggjorte bindende svar, med henvisning til tidligere administrativ praksis. Et bindende svar er jf. Skatteforvaltningsloven § 25 bindende for skattemyndigheden i fem år fra datoen hvor spørgeren modtager svaret. Denne tidsfrist er til enhver tid gældende, medmindre det specifikt fremgår af afgørelsen. Tidsfristen kan også ændres, hvis forudsætningerne for svaret ændres, eller svaret er direkte stridigt med anden lovgivning, herunder også EU-ret.

Det er skattemyndighederne, der har kompetence til at afgive et bindende svar i det omfang, at alle oplysninger er givet af spørger. Hvis det bindende svar kan have store økonomiske konsekvenser, eller konsekvenser for mange skattepligtige, skal der anmodes om bindende svar ved Skatterådet.¹²⁵ Når der træffes afgørelse om bindende svar ved Skatterådet i første instans, kan svaret ankes til Landsskatteretten. Landsskatteretten skal herefter træffe en ny afgørelse som anden instans, hvori Landsskatteretten enten kan

¹²³ LBK nr. 678 af 31/05/2018 – *Skatteforvaltningsloven*, herefter Skatteforvaltningsloven

¹²⁴ Skatteforvaltningsloven § 21, stk. 1

¹²⁵ Skatteforvaltningsloven §21, stk. 4

fastholde Skatterådets bindende svar helt eller delvist, eller ændre svaret. Landsskatterettens afgørelse er bindende overfor Skatterådet, medmindre Skatteministeriet anker Landsskatterettens afgørelse. Et bindende svar er dermed altid bindende for Skattestyrelsen, hvad enten den er af første eller anden instans. Derimod er bindende svar ikke bindende over for spørger eller domstole. Dermed kan et bindende svar, som eksempelvis er stadfæstet ved Landsskatteretten, ændres af en domstol ved en senere sag.

4.3 Praksis

Der vil i følgende afsnit blive inddraget udvalgte danske administrative afgørelser, som til sammen vil danne grundlag for en analyse af den danske administrative praksis. De udvalgte afgørelser skal ikke ses som et komplet billede af den danske administrative praksis, men de skal derimod ses som et udgangspunkt til en mere generel diskussion af den danske administrative praksis.

4.3.1 Grund med eksisterende bygning

Til belysning af problematikken vedrørende salg af en grund, hvorpå der forefindes eksisterende bygning, vil sagen som henholdsvis SKM2014.554.SR og SKM2016.82.LSR blive inddraget. Således vil sagens bindende svar blive omdrejningspunktet for en analyse af de to nævnte afgørelser.

I juli 2013 udarbejdes der af Odense kommune et forslag til en ændring af en lokalplan således, at et eksisterende pakhús på Odense Havn kan erstattes af et boligbyggeri, hvori den gamle østgavl skal indgå. Denne lokalplan godkendes endeligt den 4. december 2013. I november 2013 køber KPC Herning A/S (Herefter KPC) pakhúset med tilhørende grund af Odense Havn, som en del af en større handel, hvor Odense Havn overtager en anden grund fra KPC. Det forudsættes af købsaftalen, at transaktionen er momsfri, og såfremt købet af grunden med pakhúset bliver momspligtigt, skal KPC betale momsbeløb til Odense Kommune. Den 5. december 2013 indgår KPC tre aftaler med Boligforeningen Kristiansdal. Aftalerne er følgende: 1. rammeaftale¹²⁶ vedrørende salg af pakhúset og ombygning til ungdomsboliger, 2. købsaftale vedrørende pakhúset, og 3. totalentrepriseaftale vedrørende ombygningen. Totalentrepriseaftalen indeholder udover beskrivelse af, at KPC skal stå for byggeriet, også at Boligforeningen Kristiansdal for egen regning og risiko skal stå for nedrivning af det eksisterende pakhús. Den 7. marts indgår Boligforeningen

¹²⁶ Af den her nævnte rammeaftale fremgår det, at de tre aftaler som KPC indgår med Boligforeningen Kristiansdal, er indbyrdes afhængige. Dermed bliver videresalget til Boligforeningen Kristiansdal betinget af, at KPC entrere som totalentreprenør, med undtagelse af (delvis) nedrivning af det eksisterende pakhús. Aftalen indeholder endvidere betingelse af at KPC endeligt køber grunden med pakhús af Odense Havn.

Kristiansdal en aftale om nedrivningsarbejdet med tredje part, hvorefter opbygning af ungdomsboligerne kan begynde. Ungdomsboligerne står færdige den 15. marts 2015.

Af ovenstående står det klart, at KPC køber en grund med en gammel bygning. KPC erhverver udelukkende grunden med henblik på at sælge denne til Boligforeningen Kristiansdal. Der er endvidere ikke på leveringstidspunktet nogen endelig lokalplan, som muliggør Boligforeningen Kristiansdals planer om byggeri.

De grundlæggende juridiske problemstillinger til denne sag vedrører:

1. Momsfritagelse ved salg til KPC
2. Momsfritagelse ved salg til Boligforeningen Kristiansdal

De to grundlæggende juridiske problemstillinger besvares forskelligt af henholdsvis Skatterådet og Landsskatteretten.

Landsskatteretten er af den opfattelse, at problemstillingerne skal besvares med momsfrigørelse. Landsskatteretten begrundet dette i, at der, både ved salg til KPC og til Boligselskabet Kristiansdal, forefindes gamle bygninger på grunden. Dermed henviser Landsskatteretten til Momsbekendtgørelsen § 59, stk. 1., hvoraf det fremgår at levering af en byggegrund forudsætter et ubebygget areal, som efter lokalplaner kan bebygges. Dermed er flertallet¹²⁷ i Landsskatteretten af den opfattelse, at der ikke er tale om ubebygget fast ejendom.

Landsskatterettens afgørelse er påklaget til Vestre Landsret, som har bedt om præjudiciel kendelse ved EU-domstolen. Der er endnu ikke truffet afgørelse i sagen, men Generaladvokaten har indgivet et forslag til afgørelse d. 19. marts 2019¹²⁸. Generaladvokaten fremlægger, at han er af den opfattelse, at udfaldet i bedømmelsen af sagen bør være momsfrigørelse. Dette begrundet generaladvokaten i det faktum, at der i begge salgssituationer bliver solgt en grund med en *eksisterende fungerende* bygning. Endvidere beskriver generaladvokaten dog, at hensigten med erhvervelsen bør være af relevans. Generaladvokaten beskriver imidlertid, at det til enhver tid må være den "*Objektive karakter på tidspunktet for leveringen...*"¹²⁹, der er af den væsentligste karakter. Dermed er generaladvokatens udtalelse i forening med Landsskatterettens afgørelse.

¹²⁷ Afgørelser ved Landsskatteretten afgøres ved simpelt flertal. Et retsmedlem stemte for at stadfæste Skatterådets bindende svar, idet retsmedlemmet ikke var af den overbevisning at sagens omstændigheder kunne føre til andet resultat.

¹²⁸ C-71/18, KPC Herning

¹²⁹ C-71/18, KPC Herning, præmis 26 og præmis 50

4.3.1.1 SKM2014.554.SR – KPC 1

Skatterådet henviser gennem tidligere bindende svar til, at både salget til KPC og salget til Boligforeningen Kristiansdal er momspligtigt. Skatterådet finder i den pågældende sag, at salget af pakhuset sker fra en afgiftspligtig person. Dette begrundes med, at sælger er en offentlig forsyningsvirksomhed, som er afgiftspligtig jf. Momsloven § 3, stk. 2, nr. 2. Dernæst begrundes Skatterådet deres afgørelse med, at der er indgået aftale om opførelse af ungdomsboliger, samt at en ny lokalplan skal godkendes af kommunen. Spørgsmålet som Skatterådet er blevet stillet er imidlertid, hvorvidt KPC kan købe grunden med pakhuset momsfrit. Skatterådet lægger i deres svar videre til grund, at hensigten med grunden er at opføre et nyt byggeri. Dermed inkluderer Skatterådet fremtidige ejeres hensigt med en grund, i hvorvidt et salg bør pålægges moms. Det er utvetydigt, at KPC ønsker at videresælge grunden med et pakhus i uforandret stand. Således at KPC sælger en fast ejendom med en fungerende bygning.

Skatterådet opfatter dermed de to transaktioner som en samlet. Dette er begrundet i forholdet mellem KPC og Boligforeningen. Forholdet, som Skatterådet mener er afgørende, er, at salget fra KPC til Boligforeningen Kristiansdal er betinget af, at KPC skal være hovedentreprenør på opførelsen af de nye bygninger. Skatterådet forholder sig imidlertid ikke til, hvilket selskab, der bærer risikoen for eller udfører nedrivning af pakhuset. Skatterådet præciserer videre, at den i praksis lægger vægt på objektive vurderinger af parternes hensigter. Skatterådet er dermed af den opfattelse, at både KPC's køb og salg af et fungerende pakhus er momspligtigt. Begrundelsen for denne afgørelse er videre, at KPC havde positiv viden om fremtidige planer for pakhuset. Skatterådet henviser til, med hjemmel i momsdirektivet, at det er op til medlemsstaterne at definere, hvilke grunde, der er at betragte som byggegrunde, således at udelukkende levering af ubebyggede grunde, som ikke er bestemt til opførelse af bygninger, momsfritages. Skatterådet vægter således også mulige fremtidige planer højere end fysiske, velfungerende bygninger. Sidstnævnte virker i strid med Momsloven § 13, hvori det fremgår, at levering af ny bygning og levering af byggegrund ikke er fritaget for momspligt. Dermed synes begge leveringer af den i sagen omhandlede faste ejendom – herunder levering af en gammel bygning – at være momsfritaget.

Til det andet præjudicielle spørgsmål svarer Skatterådet ligeledes, at et salg til boligforeningen Kristiansdal bør være at betragte som momspligtigt. Dette begrundes i, at KPC er et aktieselskab og derved bliver en afgiftspligtig person, jf. Momsloven §3, stk. 1. Endvidere er begrundelsen for momspligt, at boligselskabet ønsker at opføre nye bygninger, såfremt de opnår de relevante godkendelser. Dermed baserer Skatterådet igen momspligten, som i det første spørgsmål, på en given hensigt, som på tidspunktet for overdragelsen ikke er endeligt godkendt.

Skatterådets argumenter er dermed følgende

- Salg er betinget af lokalplan
- Hensigten ifølge købsaftale er opførsel af nyt byggeri
- Gavl er ikke en væsentlig del af ejendom¹³⁰

Dermed mener skatterådet, at der i denne sag ikke er grundlag for at anse de to transaktioner som værende momsfrataget.

4.3.1.2 SKM2016.82.LSR – KPC 2

Sagen SKM2014.554.SR bliver anket til Landsskatteretten, da KPC ikke kan tilslutte sig Skatterådets afgørelse om momspligt vedrørende både køb og salg af en grund på Odense Havn med et eksisterende pakhús. KPC gør således gennem deres advokat gældende, at der i både købs- og salgskontrakten gøres gældende, at leveringen omfatter grund og pakhús. Hvis leveringen ikke indeholder begge elementer, kan den underliggende kontrakt dermed ses som værende ikke opfyldt. Ligeledes bliver det beskrevet, at kontrakten, som er indgået, er vedrørende levering af et grundstykke og en bygning. På baggrund af den indgåede kontrakt bliver der i første omgang leveret, og siden solgt, en bygning af KPC. Dermed bliver der rent fysisk leveret et grundstykke med dertilhørende bygning. Det pointeres endvidere af KPCs advokat, at der på leveringstidspunktet ikke foreligger endelig byggetilladelse, og lokalplanen beskriver blot et minimum af konstruktionen, der skal bevares. Det vil dermed sige, at Boligforeningen Kristiansdal principielt kan beholde alle ydermure, og opdele pakhúset i mindre ungdomsboliger. Dermed sker der ingen nedrivning af væsentlige elementer af húset, som det for eksempel er gældende i C-461/08, Don Bosco.¹³¹ Sidstnævnte skal ske således, at udtrykket fra pakhúset forbliver intakt. De to berørte tidligere ejere har på overdragelsestidspunktet til Boligforeningen Kristiansdal på ingen måde indvirkning på processen omkring klargøring til ombygning af pakhúset. Dermed står Boligforeningen Kristiansdal slutteligt som ejer af grund og pakhús, og med egenskab heraf, står de for egen regning og risiko for den delvise nedrivning. Afslutningsvis beskriver KPCs advokat, at det ikke bør være muligt at tilsidesætte eksistensen af en funktionsdygtig bygning.

¹³⁰ Det fremgår af sagen, at Boligselskabet Kristiansdal, som minimum skulle genbruge den østlige gavl i forbindelse med det nye byggeri.

¹³¹ EU-domstolen fremhæver i C-461/08, Don Bosco at bygningen ved levering er blevet nedbrudt ved såvel vinduer, ydermure som tagkonstruktion. EU-domstolen finder blandt andet på denne baggrund at bygningen ikke længere kan bruges til dens oprindelige formål.

Landsskatteretten finder i deres afgørelse frem til, at der i den første indgåede købsaftale er aftalt, at den faste ejendom skal leveres, som den er og forefindes. Dermed sælges en grund med en eksisterende gammel bygning. Landsskatteretten finder videre frem til, at ved salg nummer to til boligforeningen sælges der på ny en grund med eksisterende bygning. Landsskatteretten påpeger videre, at Skatterådets anvendelse af præmis 36 i C-543/11 (Woningstichting) ikke er overensstemmende med forudsætningerne i SKM2014.554.SR. Landsskatteretten henviser her til, at købsaftalen i C-543/11 (Woningstichting) netop forudsætter en byggemodnet grund, og det bliver derfor ikke et spørgsmål om, hvorvidt grunden indeholder bygninger, som i den nærværende sag. Landsskatteretten finder videre ikke grundlag for en sammenligning med C-461/08 (Don Bosco), idet KPC ikke er medvirkende i processen om nedrivning, og der dermed er tale om flere individuelle transaktioner.

Landsskatteretten er delt i deres afgørelse. Afgørelser ved Landsskatteretten afsiges ved stemmeflertal – tre retsmedlemmer stemmer for at ændre Skatterådets afgørelse, og ét retsmedlem stemmer for at fastholde Skatterådets afgørelse. Dermed kan det af ovenstående konkluderes, at Landsskatteretten ikke mener, at en fremtidig hensigt bør være så tungtvejende, at et salg af fast ejendom med tilhørende fungerende bygning ikke kan karakteriseres som momsfrataget. Dette understøttes af Landsskatterettens afgørelse: *”De nærmere omstændigheder, herunder boligselskabets plan for ejendommen og klagerens aftale med boligselskabet om efterfølgende at opføre ungdomsboliger på grunden, findes således ikke på det foreliggende at kunne føre til et andet resultat.”*¹³² Dermed kan der ifølge Landsskatteretten kun være tale om momspligt i de tilfælde, hvor der faktisk leveres en grund, som ved levering kan bebygges. Et salg kan derved godt karakteriseres som værende momspligtigt, selvom der forefindes bygninger på grunden, men udelukkende i de tilfælde, hvor sælger er direkte involveret i nedrivningsprocessen.

På baggrund af ovenstående kan det udledes, at Landsskatterettens argumenter er følgende:

- Fysisk fungerende bygning på grunden ved leveringstidspunktet
- Sælger var ikke involveret i nedrivning.

4.3.1.3 Generaladvokatens indstilling

Generaladvokat M. Bobek har den 19. marts 2019 indgivet sit forslag til afgørelse til EU-domstolen. EU-domstolen er ikke bundet af generaladvokatens forslag, men ofte følger EU-domstolen forslaget.

¹³² SKM2016.82.LSR, side 9

Generaladvokaten er ikke af den opfattelse, at henholdsvis salget til KPC og det efterfølgende salg er af en karakter, som gør dem uadskillelige. Dermed mener generaladvokaten, at de to salg skal behandles individuelt.¹³³

Det beskrives meget klart, at det objektive hensyn, der skal foretages, skal vurderes ud fra tidspunktet for levering. Dermed er det tidspunktet, hvor godet overdrages til den nye ejer, således at denne kan råde over det materielle gode.¹³⁴ Generaladvokaten beskriver således at: *” Der skal tages udgangspunkt i perspektivet hos en uafhængig iagttager, der søger at identificere en transaktions egentlige karakter og formål ved at tage hensyn til alle objektive omstændigheder.”*¹³⁵ På denne baggrund er det tydeligt, at generaladvokaten finder, at eventuel momspligt skal bedømmes ud fra, hvordan genstanden for levering objektivt karakteriseres på leveringstidspunktet, og ikke hensigten med købet: *” Medmindre en afgiftsmæssig vurdering skal blive et tilfælde af metafysisk voluntarisme, hvor – for at citere Schopenhauer – transaktionen blot er vilje og forestilling, kan parternes hensigt imidlertid næppe veje tungere end realiteten.”*¹³⁶ Dermed er der en klar holdning fra generaladvokaten, at Skatterådet har overfortolket de rammer, som det har været muligt at lovgive indenfor. Skatterådet har således i den juridiske vejledning beskrevet rammerne for, hvornår der ved fast ejendom med bygninger er momsfritagelse. Men generaladvokaten er af den klare opfattelse at tilføjes, *” (...) i afsnit 2.2, hvor det er fastsat, at »[h]vis det er aftalt, at bygningen skal nedrives af sælger, eller det fremgår af købsaftalen, at bygningerne erhverves med henblik på nedrivning af køber, er der tale om salg af en byggegrund«.*¹³⁷ er en klar overfortolkning af rammerne. Dermed er generaladvokaten af den opfattelse, at momsdirektivet ikke giver mulighed for at fravige momsfritagelsen ved levering af fast ejendom med tilhørende bygninger.

Det kan ud fra ovenstående konkluderes, at generaladvokaten finder, at den objektive vurdering af den faste ejendoms tilstand på leveringstidspunktet er af afgørende betydning. Dermed kan henholdsvis købers og sælgers hensigt ikke have direkte indflydelse i forhold til momsfritagelse, og på ingen måde være en afgørende faktor. Generaladvokaten afslutter sin afgørelse med følgende: *” (...) fremgår det under alle omstændigheder af ovenstående betragtninger, at en national bestemmelse, såsom en del af afsnit 2.2*¹³⁸,

¹³³ C-71/18, KPC Herning, præmis 31-32

¹³⁴ C-71/18, KPC Herning, præmis 34-35

¹³⁵ C-71/18, KPC Herning, præmis 36

¹³⁶ C-71/18, KPC Herning, præmis 51

¹³⁷ C-71/18, KPC Herning, præmis 41

¹³⁸ Punktet som der refereres til, er fra Skattestyrelsens juridiske vejledning, D.A.11.7.4.5.4. Afsnittet omhandler salg af momsfrataget fast ejendom. Den specifikke reference som generaladvokaten laver, er til sætningen *”Det skal altså anses*

(...) ikke er forenelig med momsdirektivets bestemmelser.”¹³⁹ Formuleringen, som er anvendt af Skatterådet, er dermed ifølge generaladvokaten i direkte strid med Momsdirektivet. Formuleringen er ikke nævnt direkte i afsnittet om momsfritagelse, men nævnt i afsnittet om salg af momsfritaget fast ejendom. Dermed har den ovennævnte formulering fortsat betydning for hvorvidt en fast ejendom med bygninger kan karakteriseres som værende momsfritaget.

4.3.2 SKM2016.529.LSR – Grundstykkets anvendelse

Sagen omhandler to matrikler, som sælger ønsker at sælge. I denne forbindelse ønsker sælger godtgjort, hvorvidt salgene er momsfritage jf. Momsloven § 13, stk. 1, nr. 9, 1. pkt. De to matrikler er henholdsvis matrikel A, og delmatrikel B. Sælger har købt disse grundstykker i egenskab af at være privat person i 1991. Matrikel A har sælger siden købet brugt til parkering, vendeplads og oplag af egen lastbilvirksomhed. På grundstykket forefindes der ingen bygninger på leveringstidspunktet, ligesom der ikke på noget tidspunkt i ejertiden har eksisteret bygninger på matriklen. Delmatrikel B vil være et frasalg af ca. 700 m² fra en større matrikel på i alt 2226 m². Beliggende på delmatrikel er videre en erhvervsejendom, som har været brugt til lastbilvirksomheden. Sælger ønsker dermed bindende svar fra Skatterådet på følgende spørgsmål

1. Sælgers momsfritagelse ved salg af matrikel A
2. Sælgers momsfritagelse ved salg af delmatrikel B på 700 m².

Sælger gør således gældende, at matrikel A er erhvervet i sælgers egenskab af privatperson, og ikke som led i virksomheden. Der kan ikke være nogen tvivl om, at matrikel A skal karakteriseres som værende en byggegrund. Dette er begrundet i Momsbekendtgørelsen § 56, stk. 1. *”Ved en byggegrund... forstås et ubebygget areal som efter lov om planlægning eller forskrifter udstedt i medfør heraf er udlagt til formål, som muliggør opførelse af bygninger.”*¹⁴⁰ Sælger gør gældende, at denne ikke handler i egenskab af en afgiftspligtig person, da matrikel A er købt privat, men blot benyttet af virksomheden. Landsskatteretten stadfæster imidlertid Skatterådets afgørelse med følgende argument: *”Idet den omhandlede byggegrund udelukkende har været anvendt til brug for den afgiftspligtige virksomhed fra 1991 og indtil et salg heraf og derfor må anses for at tilhøre virksomhedens formue finder Landsskatteretten, at et salg sker i klagerens*

for levering af en byggegrund, hvis det er aftalt, at bygningen skal nedrives af sælger eller det fremgår af købsaftalen, at bygningerne erhverves med henblik på nedrivning.”

¹³⁹ C-71/18, KPC Herning, præmis 75

¹⁴⁰ Momsbekendtgørelsen

*egenskab af afgiftspligtig person (...).*¹⁴¹ Med dette argument er det dermed ikke afgørende, hvorvidt det er en virksomhed, der har købt den faste ejendom. Derimod er det afgørende, hvorvidt arealet har været *anvendt* i forbindelse med momspligtig virksomhed. Landsskatteretten anser også sælger for værende momspligtig person ved salg af delmatrikel B. Landsskatteretten finder imidlertid at dette salg er moms fritaget. Landsskatteretten skriver i deres afgørelse følgende: *"I nærværende sag skal køber erhverve de på ejendommen værende bygninger med henblik på nedrivning. Ved salget er der opført "gamle" bygninger på ejendommen. ... Det bemærkes herved bl.a., at klageren ikke er involveret i nedrivningen af bygningerne.*"¹⁴² Landsskatteretten lægger derved til grund for moms fritagelsen, at der på leveringstidspunktet forefindes bygninger af en vis karakter. Landsskatteretten beskriver således at: *"SKAT har endvidere ikke henvist til særlige forhold vedrørende bygningernes tilstand ... der eventuelt ville kunne føre til et andet resultat.*"¹⁴³ Det vil sige, at de på grunden værende bygninger ikke er faldefærdige og dermed repræsenterer en ikke ubetydelig værdi i sig selv.

Med baggrund i ovenstående er Landsskatterettens praksis dermed, at følgende argumenter skal tillægges vægt ved bedømmelse af moms fritagelse

- Er det køber eller sælger, der forestår en eventuel nedrivning af eksisterende bygninger
- Bygningernes tilstand på leveringstidspunktet
- Den leverede faste ejendoms anvendelse i ejertiden

4.3.3 SKM2018.29.SR - Parkeringskælder

Sagens omstændigheder er levering af en fast ejendom, hvorpå der er bygget flere bygninger samt en parkeringskælder. Den faste ejendom er ejet af Kommunen (Sælger), som ønsker at sælge. Sælger skal, før levering af den faste ejendom, forestå nedrivning af bygninger bortset fra parkeringskælderens. Sælger skal videre forestå oprensning af grunden, da denne tidligere har været anvendt som tankanlæg. Den faste ejendom har de senere år forud for salget været udlejet moms frit, men vil være fri for lejere på leveringstidspunktet. Boligselskabet (køber) har klart erklæret til hensigt at ville bibeholde parkeringskælderens. Foruden parkeringskælderens har køber til hensigt at opføre et ikke uvæsentligt boligareal. Lokalplanen for området understøtter købers hensigt.

¹⁴¹ SKM2016.529.LSR, side 6

¹⁴² SKM2016.529.LSR, side 6

¹⁴³ SKM2016.529.LSR, side 6

Dermed leveres der en fast ejendom, som er oprenset af sælger, hvor sælger også har fjernet nogle bygninger. Den faste ejendom, som leveres, er dermed bestående af en parkeringskælder, foruden grunden.

Skatterådet finder i deres afgørelse, at sælger er en afgiftspligtig person, og et salg dermed vil være omfattet af bestemmelserne i Momsloven. Det fremgår af Momsloven § 13, stk. 1, nr. 9 at levering af fast ejendom er undtaget for moms, medmindre der er tale om levering af ny bygning, eller en byggegrund. Dermed bliver levering af fast ejendom, hvor der allerede er opført bygninger, som har *"... grundfaste konstruktioner som er færdiggjorte til det formål, de er bestemt til."*¹⁴⁴ moms fritaget jf. ovenstående paragraf. Skatterådet finder at parkeringsanlægget skal anses som værende et bygningsværk.¹⁴⁵ Skatterådet finder på denne baggrund at *"Denne sag vedrører således salget af en ejendom, hvorpå der er beliggende en gammel parkeringskælder..."*¹⁴⁶ Skatterådet anskuer efter fastlæggelse af momspligt og de faktiske omstændigheder ved leveringen af den i sagen omhandlende faste ejendom, hvilken hensigt, de involverede parter har. Skatterådet henviser i deres bindende svar til EU-dommen C-543/11 (Woningstichting). Skatterådet mener således, at omstændigheder i C-543/11 (Woningstichting) er sammenlignelig med den for det bindende svar omhandlende sag. Det er rigtigt, at C-543/11 (Woningstichting) og SKM2018.29.SR minder om hinanden i den sammenhæng, at det er sælger, som nedriver og bortskaffer bygninger på den faste ejendom, således at den tilbageværende ejendom ved levering er en byggegrund og et parkeringsareal. Imidlertid er det i C-543/11 (Woningstichting) aftalt, at køber skal fjerne parkeringsarealet. EU-domstolen finder i C-543/11 (Woningstichting), at den omhandlede leverede faste ejendom er momspligtig. Det er imidlertid ubestridt i C-543/11 (Woningstichting), at det hverken er bygning eller parkeringsareal, der er den faktiske genstand for levering. Derimod er det klart, at køber i sagen udelukkende er interesseret i byggegrunden. Til sammenligning er den store forskel mellem C-543/11 (Woningstichting) og SKM2018.29.SR, at i sidstnævnte ønsker køberen at overtage og udnytte parkeringskælderens, som: *"...er i en sådan stand, at det vil være u hensigtsmæssigt [Egen fremhævnin g] at nedrive denne del af ejendommen"*¹⁴⁷

Skatterådet holder dermed fast i en praksis, hvor hensigten vejer tungere end konkrete dokumenterede objektive forhold.

SKM2018.29.SR er af spørger indbragt for Landsskatteretten, som på tidspunktet for afhandlingens færdiggørelse ikke har truffet afgørelse.

¹⁴⁴ Momsbekendtgørelsen §54, stk. 1

¹⁴⁵ Jf. Skattestyrelsens Juridiske vejledning skal følgende anses for værende fast ejendom: *"... enhver bygning eller ethvert bygningsværk mv., der er fastgjort til jorden, og som ikke let kan demonteres eller flyttes..."*

¹⁴⁶ SKM2018.29.SR

¹⁴⁷ SKM2018.29.SR

4.3.4 Konklusion Skatterådet

Der er af ovenstående udvalgte bindende svar fra Skatterådet dannet et billede af den meget klare praksis, som Skatterådet har valgt. Det fremgår af ovenstående bindende svar, at Skatterådet tillægger bygninger på fast ejendom en vis værdi. Det er imidlertid også tydeligt, at Skatterådet vælger at lade fremtidige hensigter med fast ejendom være af væsentligt karakter. Dermed bliver en fremtidig planlagt nedrivning og opbyggelse af bygninger af en så betydelig del af Skatterådets vurdering, at fremtidige hensigter bliver mere tungtvejende. Denne praksis er imidlertid ikke i overensstemmelse med Landsskatteretten. Skatterådet kan dog fortsætte deres hidtidige praksis, da Landsskatterettens afgørelser i sagerne SKM2016.82.LSR og SKM2016.529.LSR er indbragt for domstolene. Således kan Skatterådet fortsætte deres praksis, indtil domstolene har truffet endelig afgørelse i disse sager.

4.3.5 Konklusion af Landsskatterettens praksis

Ud fra de to udvalgte afgørelser fra Landsskatteretten, er det tydeligt, at Landsskatteretten fortolker Momsloven § 13, stk. 9 strengere og mere ordret end Skatterådet. Dermed bliver der tydeligt i Landsskatterettens afgørelser lagt vægt på omstændighederne på tidspunktet, hvor leveringen finder sted. Således er det den faktiske aftalte levering som Landsskatteretten lægger til grund. Ligeledes bliver der lagt stor vægt på bygningernes beskaffenhed på leveringstidspunktet. Landsskatteretten benægter dermed ikke, at hensigten med køb af fast ejendom med tilhørende bygninger er uden betydning. Derimod mener Landsskatteretten, at det kan have betydning i de tilfælde, hvor bygningernes beskaffenhed er af tvivlsom karakter, og det dermed er selve grunden, som er genstanden for købet.

4.4 Sammenfatning af gældende dansk praksis

Når den danske praksis fra henholdsvis Skatterådet og Landsskatteretten sammenholdes, er der flere ting, som kan konkluderes. Det er blandt andet tydeligt, at Skatterådet og Landsskatteretten er enige om fortolkningen på en række punkter. Skatterådet og Landsskatteretten kommer således til enighed i det tilfælde, hvor en fast ejendom for eksempel ifølge lokalplaner ikke er beregnet til at blive bebygget. Det kan være ukurante områder, som ikke er fysisk mulige at bebygge, eller fast ejendom, hvor det ikke er meningen, at der skal bebygges. Førstnævnte kan være grunde som, grundet ekspropriation, ikke længere kan indeholde

fast ejendom, hvorimod sidstnævnte kan være eksempelvis landbrugsjord, som ikke ifølge lokalplaner skal bebygges.

Derimod anerkender Skatterådet, som tidligere skrevet, ikke Landsskatterettens ændring af Skatterådets bindende svar inden for kategoriseringen af fast ejendom, hvorpå der er bygninger, som skal fjernes, for at der i deres sted kan bygges nye. Dermed er Skatterådet af den opfattelse, at Landsskatteretten fejlfortolker Momsloven og Momsdirektivet. Der forelægger dog en noget uklar praksis fra Skatterådet angående kategoriseringen. Således erkender Skatterådet i SKM2018.29.SR, at en parkeringskælder skal anses for en bygning. Derimod vælger Skatterådet i SKM2014.554.SR helt at se bort fra det objektive bevis, at der i sagen, ved levering, forefindes et fungerende pakhús. Ved begge sager finder Skatterådet, at den leverede faste ejendom er undtaget fra Momslovens fritagelse i §13. Skatterådet vælger dermed udelukkende at vurdere momspligten på baggrund af mere eller mindre erklærede hensigter.

Landsskatteretten vælger derimod udelukkende at vurdere den leverede faste ejendom på leveringstidspunktet. På denne baggrund bliver levering af en fast ejendom, hvor der allerede er opført en bygning, momsfrigatet ifølge Landsskatterettens vurdering.

4.5 Hvad er betydningen af forholdene?

I det følgende afsnit vil der, på baggrund af ovenstående gennemgang af den danske administrative praksis, blive analyseret hvilke momenter, der tillægges vægt i forbindelse med bindende svar fra Skatterådet vedrørende levering af fast ejendom. I de tilfælde, hvor der er uoverensstemmelse mellem Skatterådet og Landsskatteretten, vil Landsskatterettens afgørelse blive inddraget i et sådant omfang, at argumenterne for forskelligheden klarlægges. Gennem denne analyse af den danske praksis vil der blive tegnet et billede af dansk praksis, som herefter vil kunne sammenholdes med den EU-retslige praksis.

4.5.1 Hvem er sælger

Som udgangspunkt skal det altid fastlægges, i hvilken egenskab sælger handler. Dette er vigtigt at få klarlagt, da kun en afgiftspligtig person er omfattet af Momslovens bestemmelser. Ved en analyse af SKM2014.554.SR og SKM2018.29.SR er det tydeligt, at sælger er en afgiftspligtig person. I de to sager er det henholdsvis en havn og et byggeselskab, samt en kommune, som er sælger af den faste ejendom. I sagen SKM2016.529.LSR er det imidlertid en privatperson, som formidler salget. Det bemærkes imidlertid af Skatterådet, at den private sælger i hele ejerperioden har benyttet den leverede bygning, samt den blotlagte matrikel A, i dennes momspligtige virksomhed. Skatterådet finder på denne baggrund, at den faste ejendom

har været brugt til momspligtig virksomhed jf. Momsloven § 3. Dermed bliver salget af den faste ejendom momspligtigt, selvom det ikke er en momspligtig person, der sælger det. Den omvendte situation kan således også opstå, hvis en afgiftspligtig person, i en periode forud for salget af en fast ejendom, ikke har drevet momspligtig virksomhed på den faste ejendom. Dette kan eksempelvis ske gennem momsfri udlejning af markarealer, som senere udlægges til bebyggelse. Selvom markarealerne er solgt af en momspligtig person, er markarealerne momsfritaget, da disse har været udlejet momsfrit før lokalplanen, som muliggør byggeri, er blevet vedtaget.

4.5.2 Hvad er det som sælges

I forbindelse med spørgsmålet om momsfritagelse er det nødvendigt at fastlægge, hvilke elementer, der er indeholdt i salget af den faste ejendom. Dette er vigtigt, da fast ejendom som udgangspunkt er momsfritaget, mens nye bygninger og ubebyggede byggegrunde ikke er omfattet af momsfritagelsen. På denne baggrund bliver det relevant at fastslå omdrejningspunktet for den måske momspligtige levering af fast ejendom.

Ved levering af fast ejendom skal leveringens omfang fastlægges. Det vil sige, at det skal konstateres, hvad der konkret forefindes, og omstændighederne på leveringstidspunktet. Dermed skal det konstateres følgende:

1. Forefindes der bygninger på den leverede faste ejendom
2. Brugbarheden af bygningerne
3. Hvilken tilstand er eventuelle bygninger i på leveringstidspunktet
4. Hvordan er den faste ejendom udlagt, ifølge lokalplan
5. Hensigten med erhvervelse af den faste ejendom.

Af de bindende svar afgivet af Skatterådet er der en tydelig praksis, hvoraf det fremgår, at Skatterådet i høj grad tilsidesætter helt klare objektive forhold. Det ses af SKM.2014.554.SR (KPC) at Skatterådet direkte tilsidesætter eksistensen af et objektive forhold. Skatterådet vælger, i denne sag, ikke at tage højde for, hvorvidt der findes bygninger på det leverede (punkt 1), hvor brugbare bygninger er på leveringstidspunktet (punkt 2), eller hvilken tilstand, bygningerne har på leveringstidspunktet. På denne baggrund finder Skatterådet, at et salg af et fungerende pakhús er momspligtigt, både når det sælges i uforandret stand, og når det sælges til en køber, som har et ønske om for egen regning at fjerne bygningen. Samme fremgangsmåde findes i SKM2016.528.LSR, hvor Skatterådet finder at en levering af to matrikler, hvoraf der på den ene står fuldt funktionsdygtige bygninger, ikke kan være omfattet af momsfritagelsen i

Momsloven § 13, stk. 1, nr. 9. Videre findes det i SKM2018.29.SR, at en fast ejendom, hvor bygninger, med undtagelse af en parkeringskælder, fjernes før levering ligeledes ikke er omfattet af momsfrigtagelse.

Som det tydeligt fremgår af ovenstående, har Skatterådet frembragt en praksis hvor *hensigten* (punkt 5) skal veje tungere end umiddelbart *objektive bevismaterialer*. Skatterådet finder på denne baggrund, at når en køber ønsker at nedrive bygninger, for i deres sted at bygge nye, kan leveringen af fast ejendom ikke være omfattet af momsfrigtagelse.

Landsskatteretten har truffet afgørelse i SKM.2014.554.SR (KPC)¹⁴⁸ og SKM.2016.528.LSR. Det fremgår af Landsskatterettens afgørelse, at det i begge sager er uomtvisteligt, at der er leveret en fast ejendom med bygninger. Landsskatteretten fastslår endvidere i deres afgørelse, at bygningerne ikke er af så dårlig kvalitet, at de ikke vil kunne bruges til deres oprindelige formål. På denne baggrund fastslår Landsskatteretten, at der i forbindelse med leveringen af den faste ejendom også bliver leveret bygninger, som fremstår brugbare. Landsskatteretten finder også, at selvom køberen har en hensigt om at nedrive bygninger, kan det ikke opveje det objektive bevis i form af faktiske bygninger af en vis kvalitet. På denne baggrund har Landsskatteretten ændret Skatterådets bindende svar.

SKM.2016.82.LSR er påklaget af Skatteministeriet til Vestre Landsret, som har forespurgt EU-domstolen på foreneligheden mellem Skattestyrelsens bindende svar og Momsdirektivet. Som beskrevet i afsnit 4.3.1.3 har EU-domstolen modtaget en indstilling fra generaladvokaten M. Bobek til afgørelse af sagen. Generaladvokaten finder, ligesom Landsskatteretten, at objektive bevismaterialer, såsom bygninger, er af væsentlig karakter. Generaladvokaten finder videre, at hensigten ved erhvervelse af fast ejendom, på ingen måde kan vægte så meget, at bygninger af en vis beskaffenhed kan tilsidesættes.

Det kan dermed konkluderes, at der er en delt praksis i Danmark, hvor Skatterådet og Landsskatteretten ikke er enige om hvornår *hensigten* skal være af så stor betydning, at konkrete objektive beviser kan tilsidesættes. Det kan endvidere konkluderes, at Landsskatterettens afgørelser er mere i tråd med EU-domstolen, eftersom generaladvokaten i det gennemgåede eksempel fortolker og konkluderer på samme måde som Landsskatteretten.

4.6 Del konklusion – Hvornår er levering momspligtig

I ovenstående afsnit er der redegjort for den gældende danske lovgivning og administrative praksis omhandlende moms ved levering af fast ejendom. Der er i denne forbindelse blevet analyseret udvalgte

¹⁴⁸ SKM2016.82.LSR

danske administrative afgørelser, som samlet kan danne et billede af den danske administrative praksis. Det er gennem denne analyse muligt at fremhæve, hvornår der i dansk administrativ praksis er grundlag for moms ved levering af fast ejendom, herunder hvilke elementer, der i den danske administrative tillægges vægt.

Den danske momslov synes i forbindelse med reglerne for moms ved levering af fast ejendom at være identiske med de tilsvarende artikler i MSD. Der er med hjemmel i MSD givet mulighed for, at medlemsstaterne individuelt kan opstille enkelte kriterier, hvilket synes fortsat at være overensstemmende med MSD, ligesom de danske definitioner i momsloven heller ikke fratager formålet med ordlyden i MSD.

Af den danske momslov fremgår det, at hvis der leveres en gammel bygning, eller en grund, hvor det ikke er muligt ifølge lokalplanen at bygge, vil en sådan levering være at betragte som moms fritaget. Disse to eksempler er de eneste, der ifølge dansk lovgivning er fritaget for moms ved levering. Det er imidlertid op til medlemslandene at definere de nærmere kriterier for, hvad en fast ejendom betragtes som. På denne baggrund viser der sig en delt praksis mellem henholdsvis Skatterådet og Landsskatteretten.

4.6.1 Byggegrund

Gennem analysen af den danske praksis fremkommer det klart, at både Skatterådet og Landsskatteretten vurderer levering af fast ejendom ud fra sagens omstændigheder. Gennem analysen viser det sig imidlertid også, at Skatterådet i de udvalgte sager tillægger en fremtidig hensigt en nærmest kunstig vægt. Den gennemførte analyse påviser således, at Skatterådet vægter, hvordan en fremtidig ejer ønsker at udnytte brugsretten af den erhvervede faste ejendom. Dette ses tydeligt i SKM2014.554.SR, KPC, hvor to spørgsmål med næsten identiske forudsætninger for en levering af ejendom stilles til Skatterådet. Leveringen i sagen omhandler et pakhuis. I sidste ende leveres pakhuset til en boligforening, som ønsker at nedrive eksisterende bygninger. Dette sker for boligforeningens regning og risiko. Skatterådet finder, at denne levering er momsplichtig i kraft af, at den faste ejendom skal anses som en byggegrund, med henvisning til, at boligforeningens hensigt er at nedrive bygningen. I det forudgående salg erhverver KPC ejendommen for at kunne videresælge i uforandret stand til boligforeningen. Skatterådet finder, at også i dette tilfælde skal leveringen betragtes som en byggegrund, da hensigten er at nedrive bygningen. Denne praksis ses endvidere af SKM2016.529.LSR, hvor en eksisterende bygning sælges. Køberen har i denne forbindelse til hensigt at nedrive bygningen, for at kunne bygge nye bygninger. Praksis fra Skatterådet bliver cementeret i SKM2018.29.SR, hvor Skatterådet klart erkender, at der er tale om levering af en grund med en bygning (parkeringskælder). Den eksisterende bygning omtales som værende *uhensigtsmæssig* at fjerne, på grund af standen. Heraf bliver det direkte nævnt, at der er en eksisterende bygning, som er fuldt funktionsdygtig og

mulig at bruge til bygningens oprindelige formål. Bygningen nævnes endda specifikt i den Juridiske Vejledning. På trods af dette henviser Skatterådet til, at den eksisterende bygning kun delvist skal genbruges, og vurderer herudfra, at på grund af købers hensigt, skal leveringen af denne ejendom være at betragte som en byggegrund.

Landsskatteretten tillægger ikke købers hensigt samme værdi som Skatterådet. Det følger således af Landsskatterettens praksis, at objektive forhold på tidspunktet for leveringen tillægges højere værdi end fremtidige køberes hensigt. I de to sager SKM2014.554.SR og SKM.2016.529.LSR har Landsskatteretten ændret Skatterådets bindende svar, hvad angår levering af fast ejendom med bygninger, hvor Skatterådet ud fra en erklæret fremtidig hensigt om nedrivning karakteriserer leveringen som en byggegrund. SKM2018.29.SR er påklaget til Landsskatteretten, men der er endnu ikke taget stilling i sagen.

4.6.2 Grund med bygning

Som det fremgår af lovgrundlaget i Momsloven, skal en ubebygget fast ejendom, hvor det ifølge planloven er muligt at bebygge, være at betragte som en byggegrund. Det fremgår således af Skatterådets afgørelser, at det ikke blot er grundens karakteristika men også, hvordan grunden er udnyttet forud for leveringen. Det fremgår af SKM.2016.529.LSR, at det var indiskutabelt, hvorvidt den i sagen omtalte matrikel var at betragte som en byggegrund. Klager var imidlertid af den opfattelse, at da han havde købt grunden som privatperson, var han ikke underlagt reglerne om momspligt ved levering af fast ejendom. Skatterådet fandt imidlertid, at da grunden udelukkende havde været brugt erhvervsmæssigt, skulle leveringen ses i lyset af momsloven. Det kan heraf konkluderes, at Skatterådet og Landsskatteretten generelt vurderer momspligten ved levering af fast ubebygget ejendom identisk.

5. Diskussion

Det vil i det følgende afsnit blive diskuteret, hvorvidt den danske praksis for levering af fast ejendom er i overensstemmelse med EU-retten. Det vil blive diskuteret, hvorvidt den danske administrative praksis fra henholdsvis Skatterådet og Landsskatteretten er forenelig med retsgrundlaget fra EU-retten. Diskussionen vil tage udgangspunkt i sammenfatningerne, som er lavet undervejs i denne afhandling og med afsæt i, hvorvidt den danske administrative praksis for levering af fast ejendom er konform med EU-retsgrundlaget.

Medlemsstaterne har ret til individuelt at definere de nærmere betingelser og kriterier for nye bygninger og byggegrunde. Dette *kan* medlemsstaterne gøre med hjemmel i MSD artikel 12, og således kan medlemsstaterne fastsætte nationale kriterier for, hvad der nationalt forstås ved begreberne *byggegrund* og *ny bygning* i en momsretlig relation. Det vil imidlertid altid være et krav, at den nationalt bestemte definition til enhver tid skal være i overensstemmelse med det af EU udstedte Momsdirektiv, således at definitionen er konform med EU-retten. På denne baggrund skal de nationalt fastsatte bestemmelser kunne rummes af MSD og retspraksis fra EU-domstolen.

Det fremgår af fritagelsesbestemmelsen i MSD artikel 135, at levering af bygninger og ubebyggede faste ejendomme, som ikke er nævnt i MSD artikel 12, er moms fritaget. Det vil ud fra disse to artikler sige, at det, som udgangspunkt, er moms fritaget at levere ikke-bebyggelige grunde eller gamle bygninger. Der har imidlertid tegnet sig en klar praksis fra EU-domstolene, hvori det indskræpes, at definitionsfriheden, som den er udformet i MSD artikel 12, på intet tidspunkt må overfortolkes, således at formålet med artikel 135 ikke kan opfyldes. I sagen C-543/11, *Woningstichting*, præciseres det af EU-domstolen, at medlemsstaterne: "*(...) er forpligtede til at iagttage formålet med momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra k), der er udelukkende at moms fritage leveringer af ubebyggede grunde der ikke er bestemt til at tjene til opførelse af en bygning (...)*"¹⁴⁹ Heraf fremgår det tydeligt, at den fortolkningsfrihed, som følge af MSD artikel 12, absolut ikke er ubegrænset. En fortolkning, der moms fritager en byggegrund, hvor der kan bebygges, er således ikke i overensstemmelse med bestemmelsens formål. Denne indskrænkning af muligheden for at definere nationalt er medvirkende til, at der kan opretholdes et afgiftsneutralt momssystem i den Europæiske Union.

Det er uundgåeligt, at medlemsstaten Danmark ved fortolkning af Momsloven § 13, stk. 1, nr. 9, skal inddrage EU-retten. Det har den betydning, at såvel de danske administrative instanser og de danske

¹⁴⁹ C-543/11, præmis 30

nationale domstole skal inddrage EU-domstolens domme til de præjudicielt stillede spørgsmål¹⁵⁰, når det nationalt skal søges klarlagt, hvorvidt en given levering af fast ejendom kan være indeholdt i den danske momslovgivning. Således skal den danske retspraksis være i overensstemmelse med EU-retspraksis.

5.1 Fast ejendom

Det er i kapitel 3 foretaget en nærmere undersøgelse af, hvordan begreberne, der anvendes i MSD, skal fortolkes EU-retsligt. Denne analyse forsøger at klarlægge, hvordan EU-domstolen fortolker begreberne inden for levering af fast ejendom. EU-domstolen har taget stilling til fortolkningspraksis gennem tre ledende domme, som er medtaget i denne afhandling. Afgørelserne klarlægger, hvornår levering af en fast ejendom er moms fritaget. Den fortsatte usikkerhed, der ses nationalt i afgørelser fra Skatterådet og Landsskatteretten, vidner imidlertid om, at praksis endnu ikke er etableret i Danmark.

5.1.1 Gammel eller ny bygning

Det fremgår som tidligere skrevet af MSD artikel 12, at en bygning er moms fritaget, hvis den leveres efter første indflytning. Videre defineres det, at der ved begrebet bygning skal forstås enhver *grundfast konstruktion*. EU-domstolen har fastslået, at såfremt en gammel bygning, som er *under* renovering til en ny bygning, og fortsat er i brug under renoveringen, vil en levering af en sådan bygning være moms fritaget. EU-domstolen fandt i sagen C-326/11, J. J. Komen, at hvis en bygning fortsat kan bruges til sit formål, selvom den er under renovering, vil den allerede være indflyttet og derfor moms fritaget. EU-domstolen finder til gengæld i C-461/08, Don Bosco, at levering af en bygning, som er væsentligt beskadiget på grund af nedrivning, og som tydeligt ikke kan bruges til det tiltænkte formål, ikke kan leveres moms frit. I denne sag finder EU-domstolen, at hvis en bygning er så beskadiget, at den ikke længere kan bruges, og der er påbegyndt nedrivning af bygningerne, vil den leverede faste ejendom ikke kunne omfatte en "grundfast konstruktion", selvom der fortsat er fundament, etc. Dermed skabes der EU-retsligt en gråzone, som indeholder bygninger under renovering/nedrivning. Denne gråzone synes at være styret af, hvor omfattende og fremskredent nedrivningen af bygninger er på leveringstidspunktet. Det vil sige hvorvidt bygningerne kan anvendes som bygning på leveringstidspunktet.¹⁵¹ På denne baggrund kan det siges, at hvis en bygning kan bruges til sit

¹⁵⁰ Ved henvisning til *præjudicielle spørgsmål* i denne sammenhæng, er det til de i denne afhandling behandlede præjudicielle spørgsmål, vedrørende C-461/08, Don Bosco, C-326/11, J. J. Komen, C-543/11, Woningstichting. Der henvises i øvrigt videre til C-71/18, KPC Herning, selvom der ikke er faldet endelig dom i denne endnu.

¹⁵¹ C-326/11, Præmis 37

oprindelige formål, og ikke er nedbrudt i en sådan grad at nedbrydning er uigenkaldelig, så vil leveringen af en sådan bygning være omfattet af momsfrigtagelsen som fremgår af MSD artikel 135, stk. 1, litra j: *”Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner: (...) j) levering af bygninger eller dele [egen fremhævning] heraf med tilhørende jord (...)”*. Forskellen mellem de to nævnte EU-domme er videre, hvem der forestår nedrivningen. Heraf bliver praksis, at såfremt det slutteligt er køber, som forestår (eventuelt gennem en entreprenør) nedrivningen, vil hensigten med nedrivningen veje tungere.

Der er imidlertid givet hjemmel til, at medlemsstaterne frit kan definere, hvornår bygninger skal betragtes som værende nye under hensyntagen til formålet med MSD. Således formuleres det i C-543/11, Woningstichting, at *” (...) udtryk, der er anvendt til at beskrive fritagelserne i sjette direktivs artikel 135, ifølge fast retspraksis skal fortolkes strengt (...). Reglen om en streng fortolkning betyder således ikke, at de udtryk, der anvendes til at definere de fritagelser, som er fastsat i direktivets artikel 135, skal fortolkes således at de fratages deres virkning”*¹⁵². Som et eksempel på problematikken om fratagelsen af virkningen af dels MSD artikel 135, dels EU-domstolens udtalelser som eksempelvis beskrevet i eksempelvis C-326/11, J. J. Komen, kan nævnes SKM2014.554.SR. Skatterådet finder i denne sag, at leveringen af den faste ejendom skal kategoriseres som værende en byggegrund. SKM2014.554.SR omhandler to salg af et eksisterende pakhus. Det første salg sker i uforandret stand til KPC Herning, det andet salg sker igen i uforandret stand til en boligforening. Boligforeningen, som køber det fungerende pakhus, har til hensigt at nedrive pakhuset og bygge nye bygninger. Skatterådet finder i denne sag, at selvom det er uomtvisteligt, at der bliver leveret bygninger, så vægter Skatterådet hensigten om nedrivning over det åbenlyst objektive. Skatterådets argumentation for at betragte leveringen som en byggegrund er, at det fremgår, at købsaftalen er *”(...) betinget af, at køber indgår aftale om opførelse af et ungdomsboligprojekt på ejendommen.”*¹⁵³ Videre argumenterer Skatterådet at *”Det fremgår således af købsaftalen, at det er hensigten at opføre nyt byggeri på ejendommen.”*¹⁵⁴ Skatterådet argumenterer på baggrund af C-543/11, Woningstichting, for at parternes hensigt er af en så stor betydning, at der skal ses bort fra den faktisk leverede bygning. Der er imidlertid nogle ligheder mellem C-543/11, Woningstichting, og SKM2014.554.SR, da det i begge sager er (den endelige) købers hensigt at bebygge den leverede faste ejendom med en ny bygning, ligesom byggetilladelser i begge sager ikke foreligger endeligt godkendt på overdragelsestidspunktet. De to omhandlede sager adskiller sig imidlertid på væsentlige punkter. I C-543/11, Woningstichting er det aftalt i købsaftalen, at den faste ejendom skal overdrages i byggemodnet stand. Det vil sige, at sælger skal sørge for at nedrive og bortskaffe

¹⁵² C-543/11, præmis 25

¹⁵³ SKAT2014.554.SR, side 9

¹⁵⁴ SKAT2014.554.SR, side 10

eksisterende bygninger. I SKM2014.554.SR som reelt består af to salg, er der ikke i nogle af købsaftalerne aftalt, at sælger skal nedrive bygninger, før leveringen finder sted. Det er desuden aftalt, at pakhuset videresælges til et boligselskab. Skatterådet argumenterer dermed for, at den første levering blot er et led af den samlede hensigt om nedrivning af pakhuset. Landsskatteretten har i denne sag ændret Skatterådets bindende svar. Landsskatteretten finder, at der ved levering af den faste ejendom eksisterer en bygning, hvorved leveringen ikke kan være at betragte som en ubebygget grund. Landsskatteretten gør videre gældende, at Skatterådet ikke har ” (...) *henvist til særlige forhold vedrørende bygningens størrelse eller tilstand (...) som eventuelt ville kunne føre til et andet resultat.*”¹⁵⁵ Landsskatteretten gør heraf gældende, at hvis en bygning er i så dårlig stand, at den ikke kan bruges, vil bygningen kun være at betragte som accessorisk i forbindelse med leveringen af den faste ejendom, som det er tilfældet i C-461/08, Don Bosco. Generaladvokaten ved EU-domstolen har indgivet en indstilling til afgørelse af denne sag.

Skatterådet fortsætter den praksis, som er blevet påvist i SKM2014.554.SR, og det ses af SKM2018.29.SR, at hensigten vægter tungt i Skatterådets afgørelser om, hvorvidt leveringer af fast ejendom er momsfrataget. Skatterådet finder i SKM2018.29.SR, at leveringen af en fast ejendom med en fungerende parkeringskælder, som skulle forblive på grunden, var at betragte som en byggegrund. Skatterådet henviser i denne sag til, at parkeringskælderens: ” (...) *kun i et meget begrænset omfang vil kunne genanvendes i forbindelse med det nye byggeri.*”¹⁵⁶ Skatterådet anerkender dermed, at der eksisterer en bygning af en vis værdi og anfører videre, at ”*Det er herefter SKAT’s opfattelse, at en parkeringsplads skal anses som et bygningsværk (...) Denne sag vedrører således salget af en ejendom, hvorpå der er beliggende en gammel parkeringskælder (...)*”¹⁵⁷ Skatterådet finder imidlertid, at hensigten om at opføre nye bygninger skal overskygge det objektive forhold, at der på grunden findes en gammel bygning.

5.1.2 Ubebygget grund eller byggegrund

Medlemsstaterne skal ud fra MSD artikel 12, stk. 1, litra b afgiftspålægge levering af byggegrunde. Det vil sige, at en grund, som ikke er beregnet som byggegrund, er momsfrataget, jf. blandt andet gennemgangen i afsnit 4.1. Der er videre i MSD artikel 12, stk. 3 givet hjemmel til, at medlemsstaterne kan definere, hvornår en grund nationalt skal være at betragte som byggegrund. Der er dermed ikke i MSD en

¹⁵⁵ SKM2016.82.LSR, side 10

¹⁵⁶ SKM2018.29.SR, side 4

¹⁵⁷ SKM2018.29.SR, side 3

klar definition af, hvornår en grund er en byggegrund. Det er derfor nødvendigt at inddrage EU-domstolens praksis for, hvad der momsretsligt kan være favnet af begrebet byggegrund.

EU-domstolens praksis tydeliggør at formålet med MSD er at ” (...) *samlige ubebyggede grunde, der er bestemt til at tjene til opførelse af en bygning, og som dermed er beregnet til at blive bebygget, omfattes af denne nationale definition.*”¹⁵⁸ Det betyder, at hvis en ubebygget grund i national henseende kan bebygges, skal den betragtes som en byggegrund. Endvidere betyder det, at hvis det ikke er muligt at bygge på den ubebyggede grund, kan denne leveres momsfrit.

For at en ubebygget grund nationalt i Danmark er at betragte som en byggegrund, skal arealet være muligt at bebygget ifølge *lov om planlægning*. Det vil med andre ord sige, at hvis en lokalplan gør det teoretisk muligt at bebygget et ubebygget areal, skal det betragtes som en byggegrund.

Det kan af ovenstående udledes, at både EU-retsligt og nationalt i Danmark er en byggegrund et areal, som *er bestemt til opførelse af bygninger* og som kan bebygges ifølge *lokalplaner*. Det følger videre af både MSD og Momsbekendtgørelsen, at der skal være tale om et ubebygget areal.

I dansk administrativ praksis har Skatterådet flere gange afgivet bindende svar omhandlende levering af fast ejendom. Blandt andet kan det i SKM2016.529.LSR udledes, at et væsentligt element i vurderingen af momspligt også omhandler, hvordan en fast ejendom er blevet udnyttet. Det fremgår af SKM2016.529, at sælger havde købt et grundstykke i egenskab af privatperson, hvilket som udgangspunkt gør grundstykket momsfrit. Sælger havde imidlertid i hele ejerperioden brugt grundstykket i forbindelse med sin virksomhed. Da grundstykket havde været brugt til momspligtig virksomhed, anså Skatterådet grundstykket for indgået som led i virksomheden, hvorved der ved salg af det omhandlende grundstykke ville være at betragte som momspligtigt. Der var i denne sag ikke tvivl om, at grundstykket var en byggegrund, men udfaldet for momspligten blev begrundet i anvendelsen af grundstykket. Landsskatteretten stadfæstede Skatterådets bindende svar i forbindelse med grundstykket. Landsskatteretten ændrede imidlertid Skatterådets bindende svar med hensyn til momspligt ved delmatriklen fra samme sag. Skatterådet havde gjort gældende, at køber ønskede at nedrive bygningerne på delmatriklen. På denne baggrund fandt Skatterådet, at leveringen af fast ejendom, med bygninger til nedrivning, var at betragte som en byggegrund. Landsskatteretten fandt, at der ved leveringen fandtes eksisterende bygninger af *væsentlig karakter*. Landsskatteretten fandt i deres afgørelse således ikke, at hensigten vægtede tungere end objektive bevismaterialer, som den eksisterende bygning.

¹⁵⁸ C-543/11, præmis 31

5.2 Konform fortolkning?

På baggrund af ovenstående diskussion vil der i dette afsnit blive draget paralleller mellem den danske administrative praksis og EU-retspraksis. Det fremgår af MSD, at der er frihed for medlemslandene til at fortolke nogle begreber indenfor momsretten, men begreberne skal fortolkes strengt, således at de ikke bliver frataget formålet med momssystemet. Af diskussionen fremgår det, at Landsskatteretten fortolker den danske momslovgivning meget bogstaveligt. Det fremgår også, at Landsskatteretten fortolker MSD meget strengt. Det fremgår endvidere, at Landsskatteretten og Skatterådet for så vidt fortolker en del af MSD og Momsloven § 13, stk. 1, nr. 9 ens. Det fremgår af ovenstående, at Landsskatteretten stadfæster Skatterådets bindende svar, for så vidt gælder levering af en ubebygget byggegrund.

Landsskatteretten stadfæster imidlertid ikke Skatterådets bindende svar vedrørende levering af fast ejendom i de tilfælde, hvor den faste ejendom er bebygget, men hvor bygningerne skal fjernes, for at der kan bygges nye bygninger. Landsskatteretten fortolker generelt reglerne om moms ved levering af fast ejendom således, at hvis leveringen af en fast ejendom omfatter levering af bygninger, som kan bruges til bygningens formål, så omfatter leveringen en fast ejendom med en gammel bygning. Heraf bliver transaktionen momsfritaget ifølge Momslovens § 13, stk. 1, nr. 9. Skatterådet er derimod af den opfattelse, at hvis det fremgår af købskontrakten, eller køber klart har givet udtryk for at *hensigten* er at nedrive, skal transaktionen momspålægges, som var det en levering af en byggegrund.

6. Konklusion

Der er ved udarbejdelse af denne afhandling redegjort for den underlæggende lovgivning i forbindelse med levering af fast ejendom. Der er i forbindelse med denne redegørelse taget afsæt i såvel den danske som den EU-retslige lovgivning. Redegørelsen af lovgivningen danner grundlag for den videre analyse af, hvordan den danske momslovgivning, herunder momsloven og momsbekendtgørelsen vedrørende moms ved levering af fast ejendom, bliver fortolket i dansk administrativ praksis. Det er i denne forbindelse klarlagt, at ordlyden af den danske momslovgivning er enslydende med momsdirektivets ordlyd, som det er formuleret af EU. Det følger af både MSD og den danske momslov, at en levering af en gammel bygning eller en levering af en ikke bebyggelig grund er momsfritaget. Grundlaget for moms ved levering af fast ejendom fremgår af MSD artikel 135, stk. 1, litra j: "*Medlemsstaterne fritager (...) levering af bygninger eller dele heraf med tilhørende jord bortset fra (...) (...) levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende*

*jord inden første indflytning*¹⁵⁹. Ovenstående citat fra MSD finder anvendelse, hvis leveringen foretages af en afgiftspligtig person, som foretager en disposition i forbindelse med, at der udøves økonomisk virksomhed. Det skal efterfølgende vurderes, hvordan den leverede ejendom kan karakteriseres. Som det fremgår direkte af ordlyden af MSD, skal enhver levering af fast ejendom *med* bygninger fritages for moms, hvis der allerede er sket indflytning.

Der er ved analyse af EU-retspraksis fundet, at EU-domstolene fortolker ordlyden af MSD strengt. Det vil sige, at ordlyden af MSD skal fortolkes sådan, at udelukkende de i MSD artikel 135 nævnte leveringer fritages fra det generelle princip om momspligt. Det fremgår videre af EU-domstolens praksis, at alle omstændigheder på *leveringstidspunktet* skal medtages i en *samlet vurdering*. På denne baggrund tillægger EU-domstolen blandt andet købers hensigt værdi, når køber i forbindelse med erhvervelsen af den faste ejendom foretager en nedrivning af eksisterende bygninger. EU-domstolen finder videre, at bygningers stand på leveringstidspunktet er væsentligt. Af disse momenter kan EU-domstolens praksis sammenfattes til, at hvis der er bygninger på en fast ejendom på leveringstidspunktet, og nedrivning sker for købers risiko og regning, samtidig med at bygninger på leveringstidspunktet er af så ringe stand, at de ikke kan bruges til deres formål, vil leveringen af den faste ejendom med bygninger være at betragte som en byggegrund. I andre tilfælde, hvor der fortsat er en bygning på den faste ejendom, som på leveringstidspunktet kan (helt eller delvist) bruges til dennes formål, finder EU-domstolen, at der leveres en gammel bygning. Heraf forekommer der således ingen tvivl om, at det EU-retsligt *kun* er en fast ejendom **med** bygninger *eller* en fast ejendom, som ikke må bebygges, som kan momsfritages.

Den danske administrative praksis fremkommer på baggrund af bindende svar fra Skatterådet og afgørelser fra Landsskatteretten. Gennem en analyse af dansk administrativ praksis, ses der overensstemmelser mellem Skatterådet og Landsskatteretten i en række fortolkninger. Dette kommer blandt andet til udtryk, hvor der leveres en fast ejendom, som ikke er beregnet til at blive bebygget, eksempelvis ifølge lokalplaner. Der er i den danske administrative praksis derimod ikke enighed om fortolkningen af levering af fast ejendom med tilhørende gamle bygninger. Der er således gennem en analyse af bindende svar konstateret en uensartet fortolkningspraksis af den danske administrative praksis mellem henholdsvis Skatterådet og Landsskatteretten. Denne uensartede fortolkningspraksis fremkommer i de tilfælde, hvor der leveres en fast ejendom, hvorpå der forefindes en gammel bygning, som køber ønsker fjernet for at kunne bygge nyt. Der kan, i de udvalgte danske sager i denne afhandling, ikke herske tvivl om, at der på den faste ejendom findes bygninger på leveringstidspunktet. Skatterådet er imidlertid af den opfattelse, at bygningerne skal betragtes som rent accessoriske for den samlede vurdering. Dette begrundes af Skatterådet

¹⁵⁹ MSD, artikel 12, stk. 1, litra a

blandt andet med EU-domstolens afgørelse i C-461/08, Don Bosco, præmis 43, hvor EU-domstolen finder, at det er medlemsstaterne, der individuelt kan fastsætte nærmere rammer for, hvornår en grund skal betragtes som en byggegrund. Denne praksis virker imidlertid ude af proportion henset til, at medlemsstaternes individuelle fortolkningsbidrag skal foretages i lyset af MSD, hvormed formålet med MSD ikke må tilsidesættes. Dette følger af EU-domstolens afgørelser, som for eksempel nævnt i C-326/11, J. J. Komen, præmis 20, sidste punktum. Af den danske administrative praksis forekommer det ulogisk, at Skatterådet, når det kommer til fastsættelse af kriterier for byggegrunde, overvejende forholder sig til *fremtidige køberes* hensigt. EU-domstolen finder, at købers hensigt *kan* have en indflydelse på vurdering af levering af en fast ejendom. Der fremkommer imidlertid ikke elementer i EU-domstolens praksis, hvor der vurderes på *fremtidige køberes* hensigter med den faste ejendom. Af de udvalgte bindende svar fra Skatterådet kan det konstateres, at der på leveringstidspunktet i alle sagerne forefindes bygninger af en ikke uvæsentlig stand. De tre udvalgte bindende svar er alle påklaget videre til Landsskatteretten, som vælger at tilsidesætte Skatterådets afgørelse i to af de bindende svar og ændre resultatet af disse. I det sidste bindende svar er der ikke faldet afgørelse fra Landsskatteretten ved afhandlingens færdiggørelse. Skatteministeriet har valgt at anke den ene af Landsskatterettens afgørelser, og Vestre Landsret har valgt at forelægge sagen for EU-domstolen i form af et præjudicielt spørgsmål. Det fremgår af denne sag, at KPC Herning køber og videresælger en fast ejendom med et pakhus i *uforandret stand*. Skatterådet er af den opfattelse, at der i denne sag også skal pålægges moms ved det første salg til KPC. Skatterådet argumenterer for, at når den faste ejendom erhverves med henblik på nedrivning af eksisterende bygninger, skal leveringen af den faste ejendom betragtes som en byggegrund. Skatterådet og Landsskatteretten er i denne sag enige om, at der på leveringstidspunktet forefindes en bygning på den faste ejendom. Derimod er Skatterådet og Landsskatteretten ikke enige om hvorvidt og hvor meget fremtidige køberes hensigt skal betyde i klassificeringen af den faste ejendom. Der er indgivet en indstilling til EU-domstolen til afgørelse af denne sag. Det fremgår af generaladvokaten M. Bobeks indstilling, at alle forhold skal medtages i den samlede vurdering. Generaladvokaten skriver videre, at hensigten med et køb af fast ejendom på ingen måde kan være afgørende. Endvidere pointerer M. Bobek, at Skattestyrelsens tilføjelse i den juridiske vejledning¹⁶⁰, hvoraf det fremgår, at hvis ejendommen erhverves med henblik på nedrivning, skal det betragtes som en byggegrund, er i direkte strid med MSD. Landsskatteretten kommer imidlertid frem til samme resultat som generaladvokaten. Heraf skal Landsskatterettens praksis, hvor der vurderes ud fra alle forhold på leveringstidspunktet, anses som værende forenelig med bestemmelserne og formålet med MSD.

¹⁶⁰ Skattestyrelsens juridiske vejledning, D.A.11.7.4.5.4

Det virker på baggrund af ovenstående ulogisk, at Skatterådet vælger en praksis, hvor der åbenlyst ses bort fra ligefremme objektive forhold ved levering af bebygget fast ejendom. EU-domstolene har klart givet udtryk for, at det er **alle** objektive forhold, der skal medtages i en samlet vurdering af fast ejendom. Skatterådets praksis for levering af gamle bygninger afspejler nærmere en praksis, hvor leveringen betragtes som en byggegrund, hvis bygninger på et tidspunkt fjernes. Derved tilsidesættes grundlaget og formålet med MSD, og Skatterådets nuværende praksis synes dermed ikke at være foreneligt med dommene fra EU-domstolene, eller de grundlæggende forudsætninger i Momssystemdirektivet.

Det kan på denne baggrund samlet konkluderes, at den danske momslov og forarbejder er forenelige med det underliggende momsdirektiv. Den danske administrative praksis er ligeledes forenelig med den EU-retslige retspraksis, hvad angår levering af fast ejendom, som kategoriseres som ikke bebyggelig grund eller grund med ny bygning. Til gengæld er der en uensartet fortolkning af momsloven med hensyn til levering af fast ejendom med gamle bygninger. Det fremgår således, at Landsskatteretten fortolker momsloven ensartet med EU-domstolen og vurderer alle elementer på leveringstidspunktet, men Skatterådet synes udelukkende at vurdere fremtidige hensigter. På denne baggrund er Skatterådets fortolkningspraksis *ikke* forenelig med momssystemdirektivet og EU-retspraksis.

7. Perspektivering

Konklusionen i denne afhandling er baseret på en analyse af dansk administrativ praksis i form af bindende svar fra Skatterådet, kendelser fra Landsskatteretten og EU-retspraksis i form af domme fra EU-domstolen. Derudover er diskussionen sammenholdt med domme fra EU-domstolen, samt en indstilling til besvarelse af det dansk stillede præjudicielle spørgsmål fra generaladvokat M. Bobek.¹⁶¹ Der er endnu ikke faldet dom ved EU-domstolen i denne sag. Det er dog forventeligt, at udfaldet af EU-domstolens afgørelse vil være i tråd med generaladvokat M. Bobeks indstilling. Herefter skal Vestre Landsret træffe afgørelse i sagen. Når Vestre Landsret træffer en afgørelse i sagen, skal dette gøres under hensyntagen til EU-domstolens svar på det præjudicielle spørgsmål. Med antagelsen om, at Vestre Landsret på baggrund af EU-domstolens dom stadfæster Landsskatterettens kendelse, bliver det interessant at følge, hvordan Skatterådet fortolker levering af bebygget fast ejendom fremadrettet. Det må dog antages, at den fremtidige praksis i højere grad vil bære præg af en vurdering af de aktuelle objektive forhold på leveringstidspunktet.

¹⁶¹ Det præjudicielle spørgsmål, der her henvises til er: C-71/18, KPC Herning

Resultatet af den endelige dom fra Vestre Landsret vil måske udløse større spekulation med hensyn til leveringstidspunktet, hvis netop leveringstidspunktet fremadrettet vil få en større rolle i vurdering af fast ejendom. Hermed vil der kunne forekomme spekulation fra købers side i forhold til, hvor tidligt en nedrivningsproces kan påbegyndes efter levering. På samme måde vil der kunne forekomme eksempler, hvor der bliver spekuleret i, hvor stor en del af bygningen, der kan fjernes, uden at Skatterådet vil klassificere leveringen som værende en byggegrund. I forhold til de tilfælde, hvor der ikke bliver foretaget en fuldstændig nedrivning, men blot delvis, kan der blive spekuleret i, hvor stor en del af bygningen, der skal tages i brug og hvor lang tid, der skal gå efter leveringen, førend det ikke længere kan anses som levering af en grund med en gammel bygning, hvis denne nedrives.

Det vil også blive interessant at se, hvor stort fokus Skatterådet fremadrettet vil have på leveringstidspunktet og bygningernes stand på leveringstidspunktet. De danske udvalgte bindende svar fra Skatterådet, som alle er påklaget videre til Landsskatteretten, omhandler bygninger af en sådan stand, at de vil kunne bruges til deres tiltænkte formål. Netop dette kriterie har EU-domstolen i dennes praksis fundet at være af relevans. Den danske administrative praksis på området kan måske, efter Vestre Landsret har truffet afgørelse, blive at Skatterådet fortsat anser fast ejendom med bygninger som levering af byggegrund, hvis køber *ikke aktivt* har brugt bygninger til deres formål, men blot efter leveringstidspunktet har nedrevet disse. Forskellen på denne mulige, fremtidige situation og den nuværende praksis er, at Skatterådet på nuværende tidspunkt altid anser en levering, hvor bygninger skal fjernes, som en levering af en byggegrund. Der er taget direkte stilling til, hvornår en levering af bygning med tilhørende jord anses for en byggegrund, i det tilfælde hvor **1.** Bygningen på leveringstidspunktet er i så dårlig stand, at den ikke kan bruges til dennes formål i sagen, C-461/08, Don Bosco, **2.** Hvis bygningen er helt fjernet på leveringstidspunktet, og der ikke er foretaget yderligere arbejde med henblik på at byggemodne, i sagen C-543/11, Woningstichting, **3.** Hvis en bygning er delvist nedrevet, men fortsat kan bruges til den formål, i sagen C-326/11, J. J. Komen. Videre forventes det, at der bliver taget stilling til fremtidig praksis, for når en bygning sælges og efterfølgende nedrives uden sælgers medvirken, i sagen C-71/18, KPC. Der er imidlertid ikke taget stilling til, i hvilket omfang købers brug af bygninger har indflydelse på momspligt. Der er således EU-retsligt taget stilling til en stor del af de fortolknings spørgsmål, der kan forekomme, men der er stadig forhold, som der ikke er taget stilling til. Det bliver derfor interessant at se, hvordan praksis fremadrettet udvikler sig på dette område.

8. Litteraturliste

Bøger:

- Blume, P. (2014). *Retssystemet og juridisk metode* (2 udg.). Jurist- og Økonomforbundets forlag.
- Højlund, D. (2018). *Retssikkerhed og juridisk metode* (2 udg.). Hans Reitzels forlag.
- Kure, H. (2008). *EU-ret kompendium* (3 udg.). Forlaget Thomson A/S.
- Thygesen, J. (2018). *Grundlæggende momsretlige principper - i teori og praksis* (2. udg.). Djøf Forlag.
- Tvarnø, C. D., & Nielsen, R. (2017). *Retskilder & Retsteorier* (5 udg.). Jurist- og Økonomiforbundets Forlag.
- Wegener, M. (2000). *Juridisk Metode* (3. reviderede udg.). Jurist- og Økonomforbundets Forlag.

Andre publikationer

- Nielsen, B. (2008). Skattemæssig "erhvervmæssig virksomhed" kontra momsmæssig "økonomisk virksomhed" - fortolkes de 2 begreber ens? *Ugeskrift for SKat : Ufs(38)*, s. 4387-4391.

Skattestyrelsens Juridiske Vejledning udgave 2019-1

SKM2017.27.SKAT. (u.d.). *Moms på salg af byggegrund - styresignal*.

Love

LBK nr. 966 af 14/10/2005 – *Bekendtgørelse af Merværdiafgiftsloven (historisk)*

LBK nr. 760 af 21/0/2016 – *Bekendtgørelse af lov om merværdiafgift (momsloven)*

BEK nr. 808 af 30/06/2015 – *Bekendtgørelse om merafgift (momsbekendtgørelsen)*

LBK nr. 678 af 31/05/2018 – *Skatteforvaltningsloven*

Udkast og forarbejder

Forslag til Lov om ændring af lov om merværdiafgift og lov om afgift af lønsum m.v. nr. 203, af 22. april 2009

Betænkning over Forslag til lov om ændring af lov om merværdiafgift og lov om afgift af lønsum m.v. nr. 203, af 18. maj 2009

Direktiver

Rådets første direktiv 67/227/EØF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter

Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem

Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 1042/2013 af 7. oktober 2013 om ændring af gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 for så vidt angår leveringsstedet for ydelser

EU-domstols afgørelser

C-16/93 – Tolsma mod Inspecteur der Omzetbelasting

C-230/94 – Enkler mod Finanzamt Homburg

C-428/02 – Fonden Marselisborg Lystbådehavn

C-461/08 – Don Bosco Onroerend Goed BV mod Staatssecretaris van Financiën

C-326/11 – J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard BV mod Staatssecretaris van Financiën

C-543/11 – Woningstichting Maasdriel mod Staatssecretaris van Financiën

C-71/18 – KPC Herning

Bindende svar fra Skatterådet

SKM2014.582.SR

SKM2014.554.SR

SKM2016.82.LSR

SKM2016.529.LSR

SKM2018.29.SR

Hjemmesider

Folketinget. (2019). *Hvad er en generaladvokat*. Hentet fra EU-Oplysningen:
<https://www.eu.dk/da/spoergsmaal-og-svar-folder/hvad-er-en-generaladvokat>

Neuman, M., & Vilfort, M. (01 2014). *Risiko for moms på købesummer*. Hentet fra Horten:
<http://www.horten.dk/~media/Ret%20og%20Indsigt/012014/Risiko-for-moms.pdf>