Master i SKAT

Komparativ analyse af EU's praksis vs dansk praksis inden for moms
på byggegrunde og nye bygninger – med et skatteretligt aspekt

17. april 2018

Mads Lutz Jørgensen & Brian Hansen

Indholdsfortegnelse

INDHOLDSFORTEGNELSE **2**

FIGURFORTEGNELSE 4

INDLEDNING **5**

PROBLEMFORMULERING 6

METODE OG DISPOSITION **7**

JURIDISK METODE 7
METODIK 10
ANVENDTE KILDER OG LITTERATUR 12
KILDEKRITIK 12
DISPOSITION 13
AFGRÆNSNING 14

EU-RETTENS REFERENCERAMME **15**

EU'S GRUNDLÆGGENDE INSTITUTIONER 15
EU RETTEN 17
MOMSSYSTEMET I EU 17
MOMSSYSTEMDIREKTIVET 18

NATIONALLOVGIVNINGENS REFERENCERAMME **20**

NATIONALLOVGIVNINGEN 20
RETSKILDER I DANSK RET 21

BEGREBSAFKLARING **23**

AFGIFTSPLIGTIG PERSON 23
ØKONOMISK VIRKSOMHED 23
FUCHS 25
Domstolens dom (anden afdeling) af 9. maj 2012 – C-219/12 ..... *25*
LOKALBANE-DOM 28
Landsskatterettens kendelse af 18. juni 2009, 07-02847 ..... *28*
SKM2013.517.ØRL *29*
SKM2015.697.HR *31*

ANALYSE AF EU-PRAKSIS **33**

ARTIKEL 12 33
ARTIKEL 9 & 10 34
WONINGSTICHTING 36
Domstolens præjudicielle afgørelse (ottende afdeling) af 17. januar 2013 – C-543/11 ..... *36*
DON BOSCO 39

Domstolens dom (fjerde afdeling) af 19. november 2009 – C-461/08 ..... *39*
SLABY & KÚC 42
Domstolens dom (anden afdeling) af 15. september 2011 – C-180/10 & C-181/10. ..... *42*
KEZIC 45
Domstolens dom (anden afdeling) af 9. juli 2015 – C-331/14 ..... *45*
KOMEN 47
Domstolens dom (fjerde afdeling) af 12 juli 2012 – C-326/11 ..... *47*
OPSUMMERING AF EU-RETTENS AFGRÆNSNING 50

ANALYSE AF NATIONAL PRAKSIS 52

DANSK PRAKSIS BYGGEGRUNDE OG NYBYGGERI 52
BYGGEGRUNDE 53
NYE BYGNINGER 55
TILBYGNING, OMBYGNING OG FORBEDRINGER 56
ADMINISTRATIV TOLKNING OG PRAKSIS 57
NATIONAL UDVALGT PRAKSIS 58
SKAT - SKM2016.82.LSR *58*
SKAT styresignal, sagsnr.: SKM.2017.27.SKAT *62*
OPSUMMERING AF NATIONALLOVGIVNINGENS AFGRÆNSNING 64

SKAT 65

SKATTERETLIGT ASPEKT 65
Erhvervsmæssig virksomhed og den lovgivningsmæssige regulering *65*
Fast ejendom og skat *67*

ILLUSTRATION AF SKATTERETLIG VS MOMSRETLIG DISKREPANS 69

KONKLUSION 70

ERHVERVSMÆSSIG VIRKSOMHED VS. ØKONOMISK VIRKSOMHED 70
ØKONOMISK VIRKSOMHED EU OG DK 71
KVALIFIKATION BYGGEGRUNDE OG NYE BYGNINGER 72
ØKONOMISK VIRKSOMHED 74
BYGGEGRUND OG NYE BYGNINGER 75
ERHVERVSMÆSSIG VIRKSOMHED VS. ØKONOMISK VIRKSOMHED 75
ILLUSTRATION AF EU'S PRAKSIS VS NATIONAL PRAKSIS OG DEN PÅVISTE DISKREPANS 77

PERSPEKTIVERING 78

LITTERATURLISTE 80

BILAG 82
Uddrag fra Momssystemdirektivets Artikel 9-12. ..... *82*

Figurfortegnelse

FIGUR 1; EGEN TILVIRKNING AF OPGAVESTRUKTUR. 13
FIGUR 2; EGEN TILVIRKNING AF RETSKILDERNE I EU. 17
FIGUR 3; MAGTENS 3-DELING, JF. RETSKILDER & RETSTEORIER, TVARNØ & NIELSEN, S. 85 FF., EGEN TILVIRKNING. 20
FIGUR 4; DOMSTOLENES HIERARKI, EGEN TILVIRKNING. 22
FIGUR 5; MOMSRETTEN VS SKATTERETTEN; EGEN TILVIRKNING. 69
FIGUR 6; NATIONAL PRAKSIS VS. EU PRAKSIS, EGEN TILVIRKNING. 77

Indledning

Interessen for opbygningen af et europæisk fællesskab opstod i efterkrigsårene, startende med alene politiske motivationer, som sidenhen skulle lede til den større stål & kul-aftale, som dannede rammerne for et fælles samarbejde over grænser.

I 1967 formuleres incitamentet om opbygningen af et fælles momssystem i EU, som dog først blev vedtaget ved indførslen af det 6. Momsdirektiv i 1978. Direktivet var fortsættende det Europæiske Fællesskabs ønske om yderligere ensartede vilkår for handel- og konkurrence i EU.

Forinden havde der grundet de forskellige landes individuelle momssystemer være eksempler på dobbeltbeskatninger de forskellige lande imellem, hvilket stod som en diametral modsætning til momsens grundsten som værende neutral - og dermed til åbenbar ugunst for et fælles samarbejde.

Momsdirektivet var dog ikke perfekt – Direktivet kunne fravælges af de enkelte medlemslande, hvorfor det først i 2006 blev 1. momsdirektiv (Direktiv 67/227/EØF) og 6. momsdirektiv (Direktiv 77/388/EØF), som blev sammenskrevet (indført til) i 2006/112/EF (Momssystemdirektivet) – hvilket dermed gav den første rigtige bindende aftale.

Momssystemdirektivet er det aktuelt gældende system for behandling af moms inden for EU.

I forbindelse med samskrivningen til Momssystemdirektivet bibeholdtes de tidligere stand still-klausuler. Stand still klausulerne har været anvendt i bl.a. Danmark, som en pauseordning – altså en udskydelse til at foretage selve implementeringen. Ordningen var tiltænkt som værende en mulighed for (ordentlig) implementering af Direktivets bestemmelse, men blev hængende – nok længere end oprindelig tiltænkt.

I forbindelse med ophævelsen af den danske stand still klausul omfattende fritagelsesbestemmelse af moms på salg af byggegrunde og ny-opførte bygninger, betød det fremadrettet, at der skal afregnes moms, såfremt en aftale om overdragelse sker fra en afgiftspligtig person.

Formålet med ophævelsen af fritagelsen var at bringe den danske lovgivning i overensstemmelse med Momssystemdirektivet, således at det fremadrettet ville være afgiftsbelagt for afgiftspligtige personer at afhænde byggegrunde eller ny-opførte bygninger, såfremt undtagelsen i ML §13, stk. 9 ikke kunne finde anvendelse.
I praksis ses dog, at forståelsen og anvendelsen af en undtagelsesregel som denne, ikke altid tolkes ens.

I 2017 er der i momsforordningen indført en fælles definition på begrebet fast ejendom, men lader tillige en del tilbage i vurderingen af byggegrunde, herunder bygninger til nedrivning og sammenhængen til Momsbekendtgørelsen §55.

Ændringen synes at lempe vurderingen af, hvem der anses som afgiftspligtige personer.

Problemformulering

Med afsæt i praksis vedrørende vurdering af momstilsvar på byggegrunde og ny-opførte bygninger, vil vi vurdere;

- Hvorvidt dansk praksis er i overensstemmelse med EU-retten, fsva. definition på byggegrunde og nye bygninger herunder en vurdering af ageren som afgiftspligtig person og dermed økonomisk virksomhed.

- Hvorvidt der er divergens for så vidt angår den skatteretlige definition kontra momsretlige definition imellem erhvervsmæssig virksomhed og økonomisk virksomhed.

Herudover undersøges:

- hvorvidt EU-retten, herunder Momssystemdirektivet art. 12 og relevante afgørelser, tillægges den nødvendige vægt i dansk praksis samt hvilke betragtninger der i Danmark vægtes ift. vurderingen.

Problemstillingens kerner omhandler dermed de forskelle i opfattelse/tolkning, som dansk praksis har i forhold til EU's praksis samt den altid nærværende skatteretlige definition af erhvervsmæssig virksomhed og hvordan samspillet er i forhold til den momsretlige definition af økonomisk virksomhed.

Dette vurderes af opgaveskriverne værende særlig centralt – baseret på de ganske mange ansøgninger om bindende svar, hvor der har været tvivlsspørgsmål til behandling. Flere bindende svar har ligget ubesvaret – grundet en også tvivlsmæssig (formodentlig) opfattelse hos SKAT.

Metode og disposition

For at kunne besvare problemstillingen anført i ovenstående problemformulering anvendes følgende metode:

Juridisk metode

Nærværende afhandling baserer sig på den juridiske metode, som i vidt udstræk omhandler læren om anvendelse af retskilder, retskildehierarkiet (legalitetsprincippet) samt fortolkningsreglerne af samme.

Retskilde:

Retskilder er forskellige information af normativ karakter, hvilket dermed giver et mulighed for styre et samfund ud fra retsligt perspektiv[1] og retskilden kan således tillige fungere som argument.

Legalitetsprincippet:

1. Lovgivningen.
2. Retspraksis.
3. Rets-sædvaner.
4. Forholdets natur.

Grundlæggende er der dermed tale om hierarki, hvor lovgivningen har forrang for de øvrige administrative retsakter, hvilket samlet udgør en trinfølge.

Som et supplerende punkt gælder tillige, at alle forvaltningsmæssige beslutninger skal have hjemmel enten via lov eller øvrige retslige udstukne akter.

[1] Jf.: Juridisk teori, metode og videnskab, Jens Evald, kap. 2.

Fortolkningsregler:

- Ordlydsfortolkning:
    - Der er tale om det rene skrevne ord, hvormed de er et udgangspunkt i en naturlig, sædvanlig og umiddelbar forståelse, hvilket igen foranlediger en ensartet og konsekvent fortolkning.

- Modsætningstolkning:
    - Såfremt en udtømmende retsregel ikke omfatter det det pågældende, kan der sluttes modsætningsvist.

- Indskrænkende fortolkning:
    - Fortolkningen anvendes i den udstrækning, at lovgiver ikke havde tiltænkt reglen anvendt i en given situation.
    - Finder oftest anvendelse på undtagelsesbestemmelser.

- Analogitolkning (udvidende fortolkning):
    - Anvendes en udvidende fortolkning indebærer det, at der for det givne lovområde ikke eksisterer en lovbestemmelse, der ud fra sin ordlyd regulerer områder, og dermed kan en udvidende fortolkning anvendes for det selvsamme område alligevel.
    - Finder oftest anvendelse på områder, som er rets-tomme.

- Formålsfortolkning:
    - Generelt vil der for denne tolkning vægtes lovens formålsbestemmelse og anvendelsesområde og på denne baggrund træffe en beslutning.

Den juridiske metodes fremgangsmåde finder således primært anvendelse til brug for analyser af relevante EU-domme, som koncentrerer sig i og omkring Momssystemdirektivets Artikel 12. Derfor findes anledning til at præcisere yderligere omkring metodikken fsva. juridisk metode.

Grundstrukturen i juridisk metode:

1. Faktum – (identifikation af et eventuelt problem, herunder de faktiske omstændigheder)
2. Valg af lov / regel (retsområde)
3. Jura / Jus / fakta (argumentationen for hvorfor reglen passer på det givne problem)
4. Konklusion (afgørelse) og vurdering heraf

Metoden indebærer en struktureret og ensartet gennemgang af juridiske problemer, herunder primært de udvalgte domsanalyser, hvor den juridiske grundstruktur anvendes i den følgende tilpassede form:

1. Påstande
2. Anbringender
3. EU-rettens stillingstagen / Rettens stillingtagen
4. Rettens dom og præmisser
5. Vurdering af afgørelsen

Metodik

Afhandlingens udgangspunkt er en vurdering af dansk praksis henholdsvis EU-rettens praksis på et afgrænset område. Det er således vigtigt indledningsvist at klarlægge både EU-rettens generelle forståelse og opbygning samt den tilsvarende danske lovgivning. Omfanget heraf er vurderet til at være begrænset, da det er afhandlingen formål at henvende sig til interessenter, der allerede har et grundlæggende kendskab til EU-retten hhv. national lovgivning.

Målet med at belyse det generelle omfang af EU-retten samt den nationale er dermed for at medvirke til at klarlægge selve afhandlingens referenceramme samt ikke mindst give læseren den fornødne baggrundsindsigt til brug for opgavens efterfølgende analyseafsnit.

Derefter vil følgende afsnit omhandle beskrivelse og analyse omkring grundlæggende begreber inden for momslovens anvendelsesområde –nationalt kontra EU. Primært fokuseres på begrebet ”afgiftspligtig person” & ”økonomisk virksomhed” med udgangspunkt i følgende EU-domme:

- C-219/12 Thomas Fuchs
- C-230/94 Renate Enkler (uddrages)
- C-263/15, Lajvér (supplement)

Samt følgende nationale domme:

- SKM2013.517.ØLR
- SKM2015.697.HR

De udvalgte EU-domme er vurderet ud fra deres præjudikatværdi, hvor Renate Enkler dommen opfattes som værende grundstenen til definitionen af økonomisk virksomhed. Fuchs-dommen er dog udvalgt til brug for domsanalyse set også ud fra et aktualitetssynspunkt (dommen er fra 2012) – og henviser i øvrigt løbende til Renate Enkler, som derfor kort er uddraget.

De udvalgte danske domme er egentlig bestående af én dom fra Østre Landsret, som sidenhen stadfæstes i Højesteret. Dommen er klart valgt ud fra en aktualitetsbetragtning samt dét faktum, at Højesteret har stadfæstet.

Vi vil efterfølgende med udgangspunkt i retshierarkiet tage udgangspunkt i EU-rettens afgørelser og præciseringer, for en vurdering af EU-rettens definition på begreberne afgiftspligtig transaktion *fsva. nye bygninger og byggegrunde* med en løbende skelen til EU-rettens definition på afgiftspligtig person / økonomisk virksomhed, da begrebet er centralt til brug for en samlet vurdering – af moms på byggegrunde. Indledningsvist vil vi vurdere dette ud fra ordlydsfortolkning ift. Momssystemdirektivet og efterfølgende skal afklaringen endvidere danne grundlag for den efterfølgende gennemgang af praksis, som i al væsentlighed vil tage sine udgangspunkt i de nævnte relevante domsanalyser – startende med EU-domme

– efterfulgt af nationale relevante domme.

Dommene skal hver især belyse vigtige og også centrale elementer inden for Momssystemdirektivet, som medlemslandene er bundet op på at følge og om nødvendigt inkorporere i egen national lovgivning.

Følgende domme er udvalgt:

- Slaby-Kuc (C-180/10 & C-181/10)
- Komen (C-326/11)
- Kezic (C-331/14)
- Don Bosco (C-461/08)
- Wohningstichting (C-543/11)

Dommene er udvalgt på baggrund deres præjudikatværdi, hvorved alle domme generelt har givet udtryk for en eller flere klare retninger inden for moms på byggegrunde. Dommene forklarer hver især om området, dog med hver deres særområde inden for moms på byggegrunde – sammenhængen mellem dommene er dog tydelig og de er således også udvalgt med udgangspunkt i at supplere hinanden og dermed struktureret bidrage til at belyse problemstillingen anført i opgavens indledning.

Herefter har vi valgt at supplere med følgende nationale domme:

- SKM2016.82.LSR
- SKM.2017.27.SKAT

For så vidt angår ovenstående nationale domme, er der tale om domme, som også opsummerer flere andre betydende nationale domme, herunder nationale definitioner af forskellige begreber. SKM.2017.27 SKAT er

desuden SKAT's styresignal og i den anden dom (SKM2016.82.LSR) er der tale om en kendelse fra Landsskatteretten. Vi tillægger derfor dommene en høj præjudikatværdi og disse er udvalgt af denne årsag.

Med udgangspunkt i analyse af udvalgte relevante domme kan der derefter anlægges en komparativ vurdering, og dermed give mulighed for at danne sig overblik for EU-rettens referenceramme hhv. nationallovgivningens referenceramme for derefter at belyse væsentlige og relevante forskelle de to domstole imellem.

Skattemæssigt har vi fundet det relevant at inddrage den skatteretlige definition af erhvervsmæssig virksomhed, hvilket skal ses som et forståelsesmæssigt element for læseret – underbyggende den polycentriske retskildelære.

Underordnet definitionen sammenholdes med den i momsretten anvendte definition af økonomisk virksomhed og dermed belyse en eventuel divergens.

Som konklusion vil der blive samlet op på analysens og vurderingens nøglepunkter og drage dem forståeligt og struktureret frem.

Anvendte kilder og litteratur

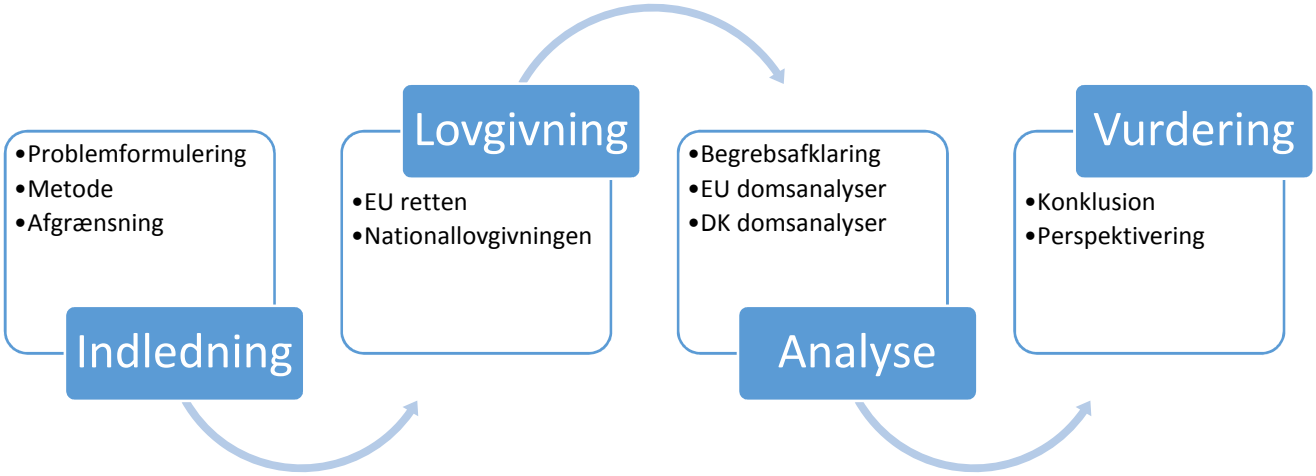
Afhandlingen tager sit udgangspunkt i sekundær litteratur. Der vil ikke blive inddraget primære kilder til analysen, da afhandlingens kerne i sit hovedtræk omhandler sekundær litteratur – og sammenholdelse heraf.
Inden for den sekundære litteratur vil EU domme være afhandlingens primære kilde. Underbyggende dette inddrages yderligere sekundær litteratur ifa. lovgivning, bøger, afhandlinger (alene dennes analyse-afsnit) samt internet kilder.

Kildekritik

Afhandlingen tager udgangspunkt i 5 EU-domme, hvortil det skal påpeges, at der er anvendt de oversatte udgaver (DK) – og hverken lokalsprogsudgaven eller arbejdssproget i EU, fransk. Dommene er derfor afsagt på et andet sprog end de analyserede domme og det påpeges derfor eksplicit, at der foretages analyse på baggrund af en oversat dom.

Afhandlingen anvender til dels også sekundære informationer fra internet-hjemmesider. Sådanne anvendte informationer verificeres via krydstjek ved hjælp videresøgning på internettet.

Disposition



Figur 1; Egen tilvirkning af opgavestruktur.

Afgrænsning

Afhandlingen tager sin grundopbygning med en generel forståelse af systemer og institutioner, der ligger bag ved beslutningerne, som fremkommer via domme mv. Afhandlingen vil således ikke gå i detaljer med de enkelte institutioner, men alene frembringe en generel forståelse – med fokus på institutioner relevante for nærværende afhandling.

Afhandlingen gennemgår alene *i hovedtræk* EU, grundstenene heri og de fælles retningslinjer, som følger af en historisk beskrivelse, som skal medvirke til at læseren opnår et fornødent grundlag, som danner grundlag for de senere domme, som igen indgår som information til brug for analyseafsnit. Samme forhold gør sig gældende for den også historiske beskrivelse af de nationale lovgivningsmæssige rammer, forhold og retningslinjer, om end i relativ mindre grad end EU, da forståelsen heraf for afhandlingens interessenter forventes højere.
Afhandlingen fokusområder er sammenholdelse af praksis inden for forståelse økonomisk virksomhed, men nødvendige begreber, såsom afgiftspligtig person inddrages tillige, om end i mindre omfang.

Afhandlingen tager hovedfokus på den momsretlige divergens mellem EU retten og national lovgivning, dog vil der for forståelse af det centrale begreb økonomisk virksomhed blive sammenholdt med den skatteretlige forståelse heraf.

Afhandlingen inddrager ejendomsavancebeskatningsloven, som et element i skatteelement for at kunne belyse økonomisk virksomhed. Der belyses ikke herudover ift. ejendomsavancebeskatningsloven.

Afhandlingen anvender i videst muligt omfang den juridiske vejlednings forkortelser for lovgivning, dog bemærkes, at ”Direktivet” kan finde anvendelse som for forkortelse for ”Momssystemdirektivet”.

EU-rettens referenceramme

EU's grundlæggende institutioner

EU består grundlæggende af 7 institutioner[2] omfattende:

- Europa-Parlamentet
  - Fungerer i væsentlig grad som EU's lovgivende magt sammen med Rådet. Har øvrige funktioner såsom kontrol & budget.

- Det Europæiske Råd
  - Fungerer i væsentligt omfang som et politisk organ.

- Rådet
  - Fungerer i væsentlig grad som lovgiver sammen med Europa-Parlamentet. Varetager også øvrige funktioner af økonomisk karakter, herunder samordning af medlemslandenes økonomiske politikker.

- Europa-Kommissionen
  - Kommissionen er den eneste på lovgivningsområdet, der kan tage initiativer og udsteder direktiver, forordninger og afgørelser, der på aktiv vis orienterer, hvordan beslutninger vedtaget i Europa-Parlamentet og Rådet skal være. Kommissionen skal slutteligt i al væsentlighed sikre overholdelse af EU-retten.

- Den Europæiske Unions Domstol
  - Såfremt kommissioner iagttager en misligholdelse af reglerne, kan sager tages op i EU-domstolen, herunder vigtige sager såsom traktatbrud og præjudicielle afgørelser. Hvis EU-domstolen fastslår, at en medlemsstat har overtrådt EU-reglerne, skal den pågældende stat træffe de nødvendige foranstaltninger til "imødekomme" dommen. Kommissionen påser efterfølgende, at medlemsstaten i så fald reelt også foretager de fornødne foranstaltninger.

  - EU-domstolen har, som en af de mest centrale bestemmelser i EU-retten[3], de præjudicielle afgørelser, dvs. spørgsmål til fortolkning af traktaterne og ikke mindst gyldighed og fortolkning af samtlige retsakter. EU-domstolen er ikke et alternativ for nationale domstole,

[2] Jf. Retskilder & Retsteorier, Tvarnø og Nielsen, s. 128 ff.
[3] Jf. Retskilder & Retsteorier, Tvarnø og Nielsen, s. 134 (fodnote 143).

ej heller i de præjudicielle spørgsmål, som i stedet er tiltænkt som en hjælp for de nationale domstole til at finde korrekt brug af EU-retten.

- Den Europæiske Centralbank
    - Arbejder sammen med nationale centralbanker og sammen dikterer EU's pengepolitik og har dermed til formål at skabe prisstabilitet i EU.

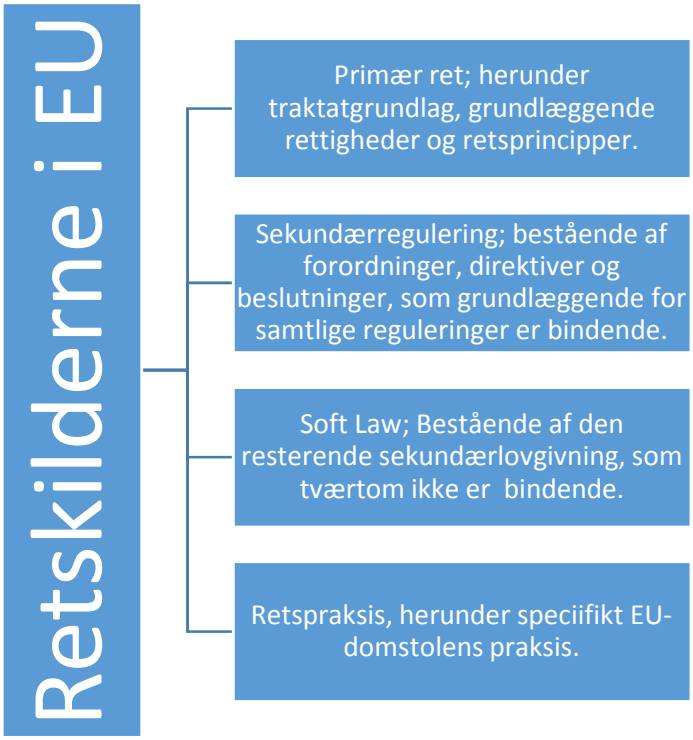
- Revisionsretten
    - Fungerer i al væsentlighed som kontrolfunktion og har dermed til hensigt at kunne foretage revision mellem den Europæiske Unions regnskaber.

De 7 institutioner arbejder inden for de fælles rammer, kaldet EU's traktatgrundlag.

EU Retten

Generelt foretages der i EU retten en kompetencefordeling, således at EU kun kan handle inden for de rammer, som medlemslandene har tildelt EU gennem EU-traktaterne. Alle resterende beføjelser forbliver derved hos medlemslandene[4].

EU retten er herudover defineret via dennes retskilder og hierarkiet herom:



Figur 2; Egen tilvirkning af Retskilderne i EU.

Momssystemet i EU

Momssystemet i EU er en afledt aftale fremkommet i forbindelse indførslen af EF traktaten i 1957[5], som indledte det fælles marked. EF traktaten blev underskrevet i Rom, herefter navngivet Rom-traktaten, og udgjorde de grundlæggende rammer og principper for det kommende samarbejde. Forinden traktatens gennemførsel havde hvert lande i Europa forskellige systemer, herunder følgelig forskellige afgiftssystemer.

[4] Jf. Retskilder & Retsteorier, Tvarnø og Nielsen, s. 135.
[5] Jf. Retskilder & Retsteorier, Tvarnø og Nielsen, s. 122.

Varer og ydelser blev derfor beskattet forskelligt – og der var derfor ikke tale om lige konkurrencevilkår. Rom-traktaten er sidenhen ”opdateret” og udbyttet i flere følgende traktater, væsentligst i form af;

- Maastricht-Traktaten – 1992
- Amsterdam-Traktaten – 1999
- Nice-Traktaten – 2001

I årene efter Rom-traktaten blev der nedsat en kommission, som skulle arbejde mod en forenkling af afgiftssystemet, hvilket udmundede sig i 2 direktiver, hvilket var hhv. 1. direktiv (Rådets Direktiv 67/227/EØF) og 2. direktiv (Rådets Direktiv 67/228/EØF).

Det er det seneste Momssystemdirektiv (Rådets Direktiv 2006/112/EF), der danner grundlaget for medlemslandenes momslovgivning.

Momssystemdirektivet

Momssystemet et bygget op som systemdirektiv under EU, der bevirker, at alle medlemsstaterne er underlagt denne som en del af det indre marked og vil som følge heraf være gældende ret for medlemsstaterne. Derfor tjener den danske momslov, alene som vejledende dansk fortolkning ift. hvad gældende ret er, og al regulering og tolkning herpå skal nødvendigvis ses i lyset af systemdirektivets regler og de principielle afgørelser, der kommer fra EU-domstolen[6]. Den nationale ret er derfor med undtagelse af stadigt gældende ”stand alone”-regler en dansk ”renskrivning” af momssystemdirektivet. Det værende gældende for alle medlemsstater og derfor ses det i afgørelserne, at den principielle tyngde giver afsmittende effekt på de nationale love og reguleringer ift. momspligt og dens omfang.

Momssystemdirektivet[7] er inklusiv efterfølgende gennemførselsforordning grundstenen i det fælles europæiske afgiftssystem, der er tilvejebragt under hensynstagen til afgiftsneutralitet og samtidig referencerammen for medlemsstaterne nationale momslovgivning. Direktivet regulerer de overordnede rammer, herunder afgiftspligtens omfang i henhold til afgiftspligtige personer, fritagelser, beskatning og fradrag, fysisk beskatningssted og geografisk afgrænsning, pligter og rettigheder mv.

Udgangspunktet er neutralitet mellem medlemsstaterne og derved harmonisering til gavn for forbrugere og til konkurrencemæssig ligestilling mellem virksomheder inden for Direktivets virkeområde. Dette

[6] Momssystemdirektivet, Flemming Lind Johansen, forord.
[7] Rådets Direktiv 2006/112/EF

betyder, at medlemsstaterne som udgangspunkt kan føre samhandel på baggrund af ensartede transaktioner.

Ud over neutraliteten, er der dog stadig stand still regler, der alene er gældende for de enkelte medlemslande, ligesom den som nævnt ovenfor procentuelle regulering ikke er harmoniseret.

Direktivet efterlader herudover på mange områder, mulighed for national tolkning, hvilket giver udslag i de enkelte medlemslandes implementering og herved tolkning i national ret. I tilfælde af tvivlsspørgsmål skal der, som indledningsvist anskueliggjort, følges det gældende retshierarki. Herfor skal den nationale ret følge Direktivet og EU-domstolen og dennes afgørelser har forrang for den nationale ret og dennes domstol. Dette betyder konkret, at tvivlsspørgsmål der ikke alene kan udledes af national ret, eller der på anden vis afviger fra Direktivet, skal behandles i overensstemmelse med Direktivet. Da implementeringen i overensstemmelse med Direktivet, selvsagt er tilstræbt af medlemsstaternes nationale lovgivning, vil tvivlsspørgsmål udtrykke sig i, at der bliver ført principielle sager ved EU-domstolen.

EU-domstolen udtrykker ikke direkte afgørelser af tvivlsspørgsmål, men tager alene stilling til, hvorvidt den nationale fortolkning er i overensstemmelse med Direktivet i de fremsatte præjudicielle spørgsmål.

De enkelte medlemsstater bør herefter følge de præjudicielle vurderinger, i henhold til den enkelte stats loyalitetspligt[8] over for EU.

Man opnår således en sikret og permanent neutralitet mellem de tiltrædende lande.

[8] EU-traktaten, Artikel 4 EU: Forholdet mellem Unionen og Medlemsstaterne, loyalitetsprincippet (Stk.3)

Nationallovgivningens referenceramme

Nationallovgivningen

Udgangspunktet i den danske nationale lovgivning er den danske Grundlov[9], der blandt mere udstikker rammerne (§3) for hvem der er den lovgivende, dømmende og udøvende magt.

Den danske opdeling, karakteriseret ved magtens 3-deling, giver en funktionsadskillelse og indebærer ikke mindst også en kontrolfunktion de forskellige magthavere imellem. EU kommissionen har med årene, og Danmarks forøgede engagement i EU, opnået større og større indflydelse og EU domstolen har indirekte også en større betydning for det danske retssystem, hvilket således også ses i afhandlingens hovedkerne, analyse – herunder primært de uddragne domsanalyser.

Figur 3; Magtens 3-deling, jf. Retskilder & Retsteorier, Tvarnø & Nielsen, s. 85 ff., egen tilvirkning.

[9] Jf. Retskilder & Retsteorier, Tvarnø og Nielsen, s. 83.
Den aktuelle grundlov stammer fra 1953.

Retskilder i dansk ret

Retskilderne finder anvendelse, når domstolene skal vurdere, hvad der kan betragtes som gældende ret. Når domstolene vurderer, baserer de sig på retsanvendelsesprincippet, som rangerer love inden for samme emne[10].

- Lex Superior;
  - Princippet her indebærer, at det er lovreglen, der rangerer højst i hierarkiet, der finder anvendes. Lavere rangeret lovregler skal deslige være i overensstemmelse med de højere rangerede lovregler.
  - Lavere retskilder skal have hjemmel i en højere retskilde. Udstedes der fx bekendtgørelser fra ministeriet, skal dette have hjemmel i lov, højere i lovhierarkiet.

- Lex Posterior;
  - Princippet her indebærer, at det i tilfælde af to ligeværdige lovregler er den seneste, der skal finde anvendelse.

- Lex Specialis;
  - Princippet her indebærer, at en specialiseret lovregel skal finde anvendelse frem for en general lovregel.

Fortolkningsbidrag

Fortolkningsbidrag inddrages i både national lovgivning og international lovgivningen hidrørende fra øvrige retskilder:

- Nationale retskilder:
  - Lovgivning, domme/retspraksis, sædvane, kutyme og forholdets natur.

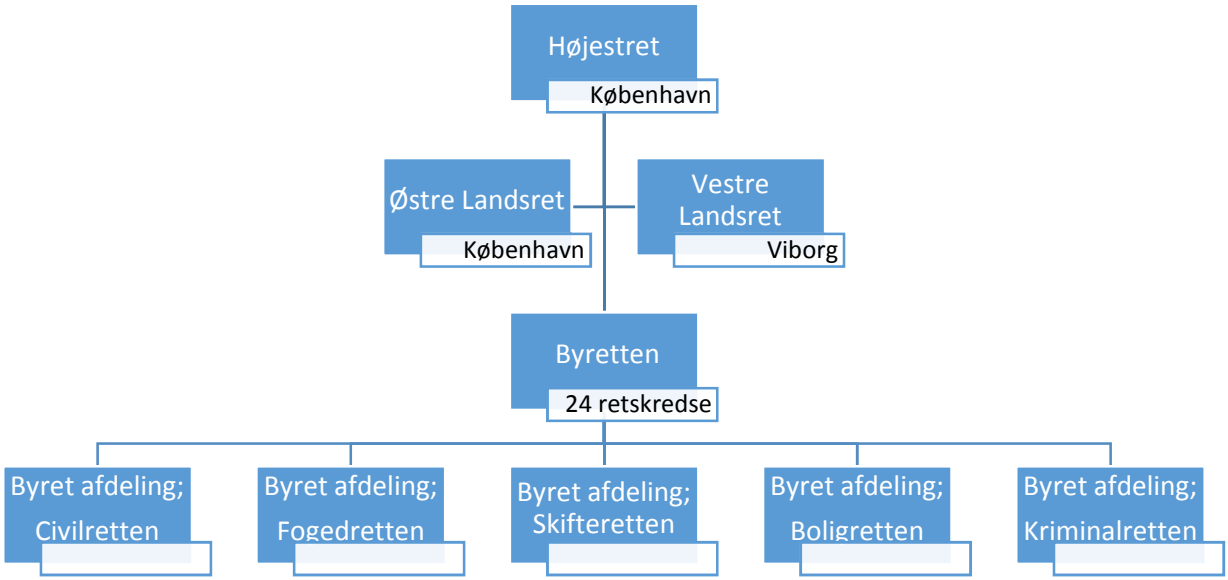
- Internationale retskilder:
  - EU-retten, EU-domme, traktater, konventioner, folkeretlige sædvaner og internationale handelskutymer.

[10] Retskilder og Domstolene, kapitel 1; http://samples.pubhub.dk/9788792098627.pdf.

Domstolene

EU domme, der er afgivet i et EU-regi, er også bindende i Danmark og de danske domstole skal derfor anvende disse som grundlag i forbindelse med deres afsigelse af dom. Dette indebærer, at den fortolkning, som de danske domstole skal benytte, tillige skal være i overensstemmelse med EU-retten og de derigennem afsagte domme.

Danske domstole er derfor reelt forpligtiget til at foretage fortolkning af den danske lovgivning i overensstemmelse med EU-retten. Det kan dog ses, at domstolene kan være i tvivl om, hvilket fortolkningsbidrag som den konkrete dom skal undergå, hvorfor domstolene har mulighed for at videregive dette spørgsmål til EU-domstolen. EU domstolene tager løbende stilling til de modtagne spørgsmål, som kan indbringes af samtlige medlemslandes domstole og benævnes som præjudicielle spørgsmål.



Figur 4; Domstolenes hierarki, Egen tilvirkning

Begrebsafklaring

Afgiftspligtig person

En vigtig sondring i forbindelse med de fleste vurderinger af momspligt for transaktioner vil indbefatte en vurdering af personens status, således om denne er afgiftspligtig eller ikke-afgiftspligtig.

Begrebet "afgiftspligtig person" defineres i Momssystemdirektivets[11], hvoraf det følger, at en "afgiftspligtige person er enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed, uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed."

Det følger dermed, at bestemmelse om at udøve økonomisk virksomhed skal være til stede – gældende for enhver.

Denne definition fremkommer i udgangspunkt i Momslovens §3, hvoraf det fremgår, at en *"afgiftspligtig person er en fysisk eller juridisk person, der driver selvstændig økonomisk virksomhed".*

Hermed forstås, at momsfri virksomhed eller blot virksomheder underhørende omsætningsgrænse på 50.000 kr. dermed falder ind under begrebet.

Definitionen, national lovgivning og i EU-regi, er derfor enslydende i den skrevne definition.

Økonomisk virksomhed

Begrebet "'økonomisk virksomhed" fremgår af definitionen i Momssystemdirektivets art. 9, stk. 1. Bestemmelsen er implementeret i Momslovens §3, stk. 1 og der er derfor i udgangspunktet enslydende definitioner heraf, men ikke på samme uddybende niveau, som følger af Momssystemdirektivet. Det er altså derfor afgørende for danske domstole at fortsat skele til definitionerne givet i EU-regi. Første definition fremgår således af stk. 1, hvorved der ved økonomisk virksomhed *"forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Ved økonomisk virksomhed forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter."*

Definitionen bemærker således, at alle omfattes, men at indtægten også skal have vis varig karakter. Det kan derfor ikke blot være forbigående!

Definitionen heraf er opnået gennem indtil flere EU-domme, hvoraf flere fremstår som centrale i forhold til

[11] MSD art. 9, stk. 1 (Momssystemdirektivet).

dels vurdering af afgiftspligtig person samt vurdering af, hvornår der er tale om indtægter af en vis varighed C-263/15, Lajvér samt den oprindelig på området, Sag C-230/94, Renate Enkler samt C-219/12, Fuchs.

Den centrale dom Renate Enkler beror på udlejning af en campingvogn for en kortere periode sammenlagt, reelt kun 18 ud af 250 dage. Renate Enkler havde modtaget afslag og dermed ikke kategoriseret som værende økonomisk virksomhed. EU-domstolen var ikke enig i, at alle betragtninger var iagttaget af den nationale domstol og Domstolen anførte bl.a. i dennes præmisser, der dels var, at der skulle være tale om et varigt gode men også ud fra en betragtning af samtlige forhold. SKAT omtaler tillige sin vejledning[12] følgende: *"Den omstændighed, at et gode er egnet til en udelukkende økonomisk udnyttelse, er normalt tilstrækkelig til, at dets ejer må anses for at udnytte det til brug for økonomisk virksomhed og derfor med henblik på at tilvejebringe indtægter af en vis varig karakter. Hvis et gode på grund af sin karakter derimod kan anvendes både til erhvervsmæssig og privat brug, må der foretages en vurdering af samtlige omstændigheder vedrørende dets udnyttelse".*

SKAT har dermed iagttaget EU dommen og inkorporeret samme forståelse i den juridiske vejledning. Det uddybes tillige, at kundekredsens omfang, indtægternes størrelse samt alle øvrige omstændigheder skal iagttages af den nationale ret. Formålet er i og for sig uden betydning.

Renate Enkler dommen er fra 1994 og dermed ikke er nyere dato, hvorfor det er nærliggende – set ud fra et aktualitetsvurdering – at inddrage C-219/12, Fuchs-dommen.

Fuchs-dommen inkluderer i reference Renate Enkler dommen og aktualiser dermed samme dom.

Set ud fra et nationalt praksis synspunkt har flere domme dannet grundlag for den aktuelle retspraksis[13], men også i senere domme såsom SKM2013.517.ØLR senere stadfæstet af Højesteret i SKM2015.697.HR.

[12] Den juridiske vejledning 2018, D.A.3.1.4.2.2 Hobbyvirksomhed.
[13] SKM2004.369.ØLR (Scandlines-dommen) & SKM2013.352.ØLR (Lokalbane-dommen).

Fuchs

Domstolens dom (anden afdeling) af 9. maj 2012 – C-219/12

Påstande:

Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfart (FFRU) påstår, at der ikke er tale om økonomisk virksomhed og derigennem ikke afgiftspligt og fradrag. FFRU har i første omgang nægtet fradrag.

Indstævnte Unabhängiger Finanzsenat Aussenstelle Linz (UFAL) påstår, at den nationale domstol skal erkende afgiftspligt i forbindelse med økonomisk virksomhed, herunder fradragsret i forbindelse med erhvervelsen af solcelleanlæg. Dette upåagtet, at anlægget er uden mulighed for oplagring og i øvrigt er opsat på eller i tilknytning til beboelsesejendom. UFAL, som er anden instans i Østrig, hvad angår skatteret, svarende til Landsskatteretten i Danmark, har underkendt FFRU og givet Thomas Fuchs medhold.

Sagen er indbragt for retssystemet i Østrig, der har besluttet at forelægge den for domstolen for et præjudicielt spørgsmål om, hvorvidt drift af solcelleanlæg med de forhold, der gør sig gældende i sagen, kan anses som økonomisk virksomhed.

Anbringender:

Anbringender gengives fra sagen, der tidligere er ført i Østrig.

Til støtte for FFRU påstand om, at der ikke drives økonomisk virksomhed, oplyses det, at driften af et solcelleanlæg er placeret på eller i nær tilknytning til beboelsesejendom. Anlægget er uden oplagringskapacitet, og der produceres mindre end hustandens samlede forbrug. Salg til og køb fra el-nettet sker til samme pris, og der har derfor netto ikke været tale om salg og derved ikke økonomisk virksomhed. Østrigsk lovgivning foreskriver, at der skal være tale om varig virksomhed, som sigter mod indtægter. Indtægterne anses ikke for reelle, da hele produktionen er gået til eget forbrug i privat beboelse.

Indstævnte har præciseret, at anbringende om, at der er tale om økonomisk virksomhed i momsmæssig forstand og i overensstemmelse med Direktivet. Da det af Direktivet fremgår, at enhver der udøver økonomisk virksomhed, uanset formål og resultat er afgiftspligtig.

Sagen var indbragt for den østrigske forvaltningsdomstol, der ikke ville træffe afgørelse, førend den havde afklaring på om tolkningen fra myndighederne var korrekte i forhold til Direktivet og har derfor i forbindelse med sagen fremsat præjudicielle spørgsmål.

Konkret ønskede forvaltningsdomstolen at få afklaret, hvorvidt den administrative praksis i Østrig, var i overensstemmelse med Direktivet, når det kommer til definitionen af afgiftspligtig person og økonomisk virksomhed.

EU-rettens stillingstagen til de præjudicielle spørgsmål:

Domstolen tager som udgangspunkt afsæt i ordlyden i Direktivet. Der tillægges stor vægt på, at præmisserne i Direktivet forskriver en præcis formulering af, at økonomisk virksomhed bedømmes ud fra, at der skal ske indtægter af en varig karakter. Domstolen tager i den forbindelse stilling til de faktiske forhold og en helhedsbetragtning af solcelle-virksomheden.

Da godet kan benyttes både privat og erhvervsmæssigt, skal der særskilt tages stilling til, hvorvidt solcellerne har været brugt til økonomisk virksomhed ved varig indtægt.

Herefter vurderes det, om der har foregået reel økonomisk virksomhed i lyset af, om solcellerne reelt har skabt indtjening, hvilket skal vurderes ved, om der er sket betaling for den leverede modydelse.

Domstolen udtaler endvidere, at selve leveringen, betalingen og aftalen mellem solcelle virksomheden og elselskabet ikke behøver at være med gevinst for øje, så længe det er med det mål at opnå indtægt.

Man finder, at kontraktens indhold og de faktiske forhold, hvor aftalen er indgået på ubestemt tid og det faktum, at solcelleanlæggets drift har været af varig karakter, opfylder de krav, der fremgår af Direktivet.

Det præciseres, at de forhold, der har gjort sig gældende, om at der sker levering mod betaling, og at det er sket med varig karakter betyder, at der pr. definition er tale om en økonomisk virksomhed.

Det forhold, at der aftages mere fra elselskabet, end der afhændes, er uden betydning for vurderingen, for om begrebet er opfyldt, og den østrigske skattemyndigheds vurdering forkastes.

Med til vurderingen nævnes tillige, at de faktiske forhold, hvoraf der opkræves og afregnes moms i forbindelse med salg af el til elselskabet, gør, at det er foreneligt med en privatpersons ageren. Da man fra østrigsk side opkræver denne moms, skal man tillige acceptere fradraget.

Retten kommer derfor frem til, at spørgsmålet besvares således, at solcellevirksomhed, upåagtet at dette drives fra eller i tilknytning til beboelsesejendom, samt at der produceres mindre end eget forbrug, samt at indtjeningen er af en vis varig karakter, er omfattet af begrebet økonomisk virksomhed.

Rettens dom og præmisser:

Retten vurderer, at da der er tale om indtægter af varig karakter, samt at der sker betaling for modydelsen bevirker, at en solcellevirksomhed skal betragtes som økonomisk virksomhed.

Herudover inddrages det forhold, at der ved levering opkræves og afregnes moms. Dette gøres alene som led i økonomisk virksomhed og ikke som privatperson.

Vurdering af afgørelsen:

Når der skal vurderes om en person udøver økonomisk virksomhed, er det helt grundlæggende, at der skal ske betaling for levering, samt at det sker som varig leverance. Beskaffenheden af, hvad der leveres og hvordan det leveres, nævnes i dommen, men fremstår af mindre betydning og alene underbyggende for dommen. Det må derfor antages, at det ikke er en dom, der alene gælder solcelleanlæg, men vurderingen af økonomisk virksomhed som begreb og derved jf. Direktivet.

Ydermere nævnes det forhold, at der løbende er sket momspligtige leveringer, der er med til at underbygge den økonomiske virksomhed. Det vurderes at have underbygget forholdet om økonomisk virksomhed, men nævnes særskilt og ikke i de indledende vurderinger. Herfor må det antages, at det som del element har haft indflydelse, men at sagen ikke ville have fået andet udfald, såfremt det ikke havde forholdt sig sådan.

Præmisserne for økonomisk virksomhed er opfyldt allerede inden denne del af argumentationen.

Lokalbane-dom

Landsskatterettens kendelse af 18. juni 2009, 07-02847

Sagens parter og overordnede fakta

Sagen omhandler udlån af personale fra et selskab H1 til et andet selskab H2 i forbindelse med drift af jernbaner. H2 låner medarbejderne og afholder alle omkostninger hertil. Dette betyder, at H1 således ingen omkostninger har til det udlånte personale og ligeledes ikke modtager betaling herfor. H1 og H2 er samlet under H3. Sagen vurderes i henhold til reglerne om økonomisk virksomhed samt præmisserne herfor.

Administrativ afgørelse

H3 har gennem Trafikministeriet anmodet om vurdering af den momsmæssige behandling. H3 påstår således hverken moms fritagelse eller momspligt ved første henvendelse. Herefter træffer Skattecentret afgørelse om, at selskabet er momspligtig af udlån af medarbejdere, da der forligger en gyldig aftale, samt at friholdelse for omkostninger er tilsvarende at modtage vederlag herfor.

Parternes påstande for Landsskatteretten:

H3 har nedlagt påstand om momsfritagelse, da der ikke er sket momspligtige leverancer.

Skattecenteret har nedlagt påstand om momspligt, da udlån af medarbejderne skal ses som momspligtig leverance.

Anbringender for Landsskatteretten:

H3 har til støtte for sin påstand anført, at det var påtænkt i forbindelse med fusionen der skabte H1, at medarbejderne skulle overføres til H2. En efterfølgende retsvildfarelse i forbindelse med bemærkningerne til de regler, der gjorde, at selskaberne var nødsaget til omstrukturering, gjorde, at man ikke så det som en gangbar løsning på tidspunktet. Herudover anfører H3, at det ikke kan anses for økonomisk virksomhed med udleje, da det fremgår af Renate Enkler C-230/94, at udlejningsvirksomhed i sig selv ikke nødvendigvis kan karakteseres som økonomisk virksomhed. I øvrigt bemærkes det, at der ikke er tale om kommerciel virksomhed, og at der ikke sker pengetransaktioner herfor, og derfor anvendes ikke ressourcer i virksomheden

SKAT har til støtte for sin påstand anført afgørelsen fra Skattecentret. Det er her lagt til grund, at selskabet H1, har drevet virksomhed med udlejning af medarbejdere, hvilket er med udgangspunkt i, at medarbejderne juridisk har ansættelse i virksomheden, og der derfor er erhvervsmæssig aktivitet. Det

anføres ligeledes, at H1 har fået besparelse på de udlånte medarbejdere, der derfor skal sidestilles med honorar herfor, upåagtet at der ikke er sket fakturering.

Landsskatterettens dom og præmisser:

Det faktum, at statens udlån af tjenestemænd ikke anses for erhvervsvirksomhed og derfor er fritaget for afgift, kan ikke udvides til private virksomheder.

Aftalen mellem H1 og H2 er indgået privatretlige parter, og der er derfor sket en ydelse mellem disse.

Da selskabet har udlånt medarbejderne i henhold til kontrakten, har selskabet drevet økonomisk virksomhed jf. Momslovens §3, stk. 1, hvorfor det er underordnet, hvorvidt økonomisk overskud var tilsigtet.

Herudover er der sket levering af ydelser mod vederlag i form af sparede lønudgifter.

Landskatteretten stadfæster Skattecenterets afgørelse og finder at udlån af medarbejderne er afgiftspligtig for H1.

Vurdering af Landsskatterettens dom:

Landskatteretten vægter økonomisk virksomhed som et af hovedpunkterne i sagen. Vurderingen herfor oplyses at være uden hensynstagen til økonomisk tilsigtet gevinst. Der bliver ikke nævnt, hvorvidt varighed af aftalen har indflydelse, men det ses ikke af H3s påstand, at man kunne komme frem til andet, end at der var tale om en varig kontrakt. Upåagtet at der ikke er sket likvide overførsler mellem selskaberne, vurderes besparelsen for H1 i lønomkostninger at være af en sådan økonomisk karakter, at dette sidestilles med betaling. Vægten synes at blive placeret på et definitionsspørgsmål om økonomisk virksomhed.

Sagen er efterfølgende prøvet ved Østre Landsret

SKM2013.517.ØRL

Sagen var indbragt for byretten, der har henvist sagen til behandling i Østre Landsret

Påstande for Østre Landsret

H1 påstår ligeledes ved Østre Landsret, at selskabet ikke var momspligtig af udlån af medarbejdere til H2, samt at Skatteministeriet skal tilbagebetale tidligere indbetalt beløb.

H1 ønsker endvidere at foreligge spørgsmålet for EU-domstolen til præjudiciel afgørelse.

Som sekundær påstand ønsker H1, at såfremt Landsretten, uanset vurdering af udlånsspørgsmålet og om der er tale om arbejdsudleje også i et momsmæssigt henseende, at denne ikke udøver økonomisk virksomhed og derfor ikke er et afgiftssubjekt.

Landsskatteretten påstår frifindelse.

Anbringender for Østre Landsret

H.1. gentager i Østre Landsret sine påstande og henviser igen til C-230/94, hvoraf man er af den overbevisning, at udlejningsvirksomhed ikke pr. automatik kan karakteriseres som økonomisk virksomhed.

Herudover anføres en del påstande om jernbanedriftens beskaffenhed og tilsigt.

Landsskatteretten fastholder konklusionen i dennes afgørelse og anfører, at i forhold til tidligere afgørelser, at der ligeledes er tale om arbejdsudleje.

Østre Landsrets afgørelse og præmisser

Landsrettens stillingstagen og afgørelse er i overensstemmelse med Landskatterettens.

Der lægges til grund, at den momsmæssige behandling skal ske i overensstemmelse med Direktivet, og at det for vurderingen er underordnet, om virksomheden er kommerciel.

Det pointeres yderligere, at det økonomiske formål og manglende overskud på udlån af medarbejderne ikke har indvirkning på vurderingen, da der i Direktivet vurderes, at resultatet af transaktionen ikke er afgørende for vurderingen af økonomisk virksomhed, men at det alene er transaktionen, der er udslagsgivende.

Landsretten finder det ikke nødvendigt og afviser derfor anmodningen om, at spørgsmålet fra fremsættes hos EU-domstolen, da de på baggrund af vurderingen ikke finder, at der kan være tvivl om fortolkningen af økonomisk virksomhed.

Herudover kommer retten frem til, at leverancerne er ydelser efter Momsloven, samt at der er sket modydelse i form af besparelse.

Vurdering af Østre Landsrets dom

Dommen er i overensstemmelse med dommen fra Landsskatteretten og svarskrivelsen fra Skattecentret.

Afgørelsen lægger vægt på, at dansk lovgivning på momsområdet skal overholde Direktivet og inddrager derfor ordlyd herfra til vurderingen. Sagen bygges i høj grad op på EU-domme som retskilde henvisning, og ender ligeledes med at blive afgjort i henhold til netop EU-tolkning og afgørelser.

Begrebet økonomisk virksomhed spiller også i denne sag en central rolle, og retten udtrykker, at der ikke kan være tvivl om, at H1 driver økonomisk virksomhed, hvorfor dette tillige ikke skal vurderes ved en EU-domstol, da der ikke hersker tvivl herom. Retten er således sikker i sin vurdering af, hvorvidt H1 driver økonomisk virksomhed, samt at vurderingen heraf er i overensstemmelse med Direktivet.

SKM2015.697.HR

Parternes påstande for Højesteret.

H1 gentager i store træk påstanden fra Østre Landsret, dog subsidiært med påstand om, at beløbet, der ønskes tilbagebetalt fra Skatteministeriet, andrager 20% af beløbet. Dette med udgangspunkt i, at beløbe, hvor der tidligere er indbetalt til SKAT, allerede er 25% tillagt værdien. H1 påstår, at beløbet skulle have andraget 20% af den oprindelige opgørelse. Altså indeholdt i det opgjorte beløb.

Skatteministeriet påstår stadfæstelse.

Anbringender for Højesteret.

H1 har i al væsentlighed gentaget anbringenderne fra Østre Landsret om, at der ikke har været nogen tilsigtet økonomisk gevinst i dispositionerne, da selskabet blev oprettet, samt at der ikke har været nogen driftsmæssig reduktion i omkostningerne. H1 mener derfor, at afgørelsen bør ske med hensyn til sagen realia og derfor ikke bør blive afgiftspligtig, da en realitetsbedømmelse må nå frem til, at der ikke er drevet økonomisk virksomhed.

Skatteministeriet har ligeledes gentaget anbringender fra Østre Landsret, da der har foregået økonomisk virksomhed og vederlaget i sagen er den besparelse, som H1 har opnået i forbindelse med udlån af medarbejderne.

For så vidt angår den subsidiære påstand, er det Landsskatterettens opfattelse, at det fremgår af praksis og afgørelse, at det alene er i tilfælde af, at en leverandør ikke kan efteropkræve moms, at det regnestykke H1 fremsætter kan benyttes. Der kan således ikke afviges fra, at der skal pålægges moms på faktura, når dette

er muligt. Da dette allerede er sket og betalt fra H1 til H2, er der ikke grundlag for, at momsen kan opgøres til andet end allerede afgjort.

Højesterets afgørelse og præmisser

Højesteret udtaler i forbindelse med vurdering af økonomisk virksomhed, at der ved fastlæggelse heraf, skal ske en vurdering i forhold til Momsloven samt Direktivet.

Da Momsloven henviser til Direktivet og ordlyden heri, bliver dette inddraget og lagt til grund. Heraf fremgår det, at økonomisk virksomhed omfatter alle former for virksomhed upåagtet formål og resultat.

Derved bliver H1s anmodning om realitetsvurdering og påstand om, at der ikke drives økonomisk virksomhed ikke accepteret. Højesteret mener derfor, at der netop er tale om økonomisk virksomhed i henhold til Direktivet, samt at der således skal afregnes moms af transaktionerne. Transaktionerne fastlægges til de manglende betalinger.

Det er ifølge afgørelsen ubestridt, at der er foretaget udlån af medarbejdere.

Højesteret tager ikke stilling til den momsmæssige behandling af udlån af medarbejdere, da Højesteret ikke har grundlag herfor.

Da H1 har opkrævet, samt modtaget afregning for momsen i overensstemmelse med tidligere afgørelser, mener Højesteret, at der ikke er grundlag for anden opgørelse. Højesteret henviser til EU-domme på området og mener, at opgørelsen er sket i henhold til Momsloven og EU-domstolens afgørelser.

Højesteret stadfæster dommen.

Analyse af EU-praksis

Artikel 12

I Artikel 12[14] fastlægges, at transaktioner, der fortages lejlighedsvist, også kan anses som omfattet af momspligten. Dette gælder, jf. stk. 1 og 2., bygninger eller dele heraf inden første ibrugtagning og byggegrunde. For at forstå sammenhængen, skal der nødvendigvis skeles til Artikel 9, stk. 1., der afgrænser momspligten fsva. afgiftspligtige personer (fysiske og juridiske) samt afgrænsning heraf i Artikel 10, stk. 1.

Artikel 9 og Artikel 10 vil blive behandlet særskilt.

Pr. 1. januar 2011 implementerede dansk ret Artikel 12, og derved en ophævelse af den daværende "stand still"-klausul, ved indførsel af Momslovens §13, stk. 1, nr. 9 a og b og tilføjede på baggrund heraf, at moms på nye bygninger samt jord hertil og byggegrunde ikke var omfattet af fritagelsen i §13, stk. 1, nr. 9. Det blev anført specifikt som tilskrivning til loven.

Stand still klausuler i Direktivet, er en positivliste (B) for de enkelte medlemslande til afgiftsfritagelse samt en positivliste (A) for fortsat tillæg af afgift, begge i forbindelse med tiltrædelsen af Momssystemdirektivet[15]:

- Del (A): Transaktioner, som medlemsstaterne kan fortsætte med at lægge afgift på.
- Del (B): Transaktioner, som medlemsstaterne kan fortsætte med at fritage for afgift.

Da afgiftsfritagelserne i Momslovens §13 er undtagelser til hovedreglen, skal disse læses indskrænkende og derfor efterlades der som udgangspunkt ikke mulighed for tolkning på hhv. nye bygninger og byggegrunde.

Med implementeringen løftede man, derfor med ét, alle nye bygninger og byggegrunde ud af fritagelsen og over i momspligt.

I Artikel 12 er der således bemyndigelse til, at de enkelte medlemsstater til at pålægge afgift på netop levering af byggegrunde og nye bygninger.

[14] Momssystemdirektivets Artikel 9-12 er vedlagt i bilag.
[15] Jf. Rådets Direktiv 2006/112/EF - BILAG X (10) LISTE OVER TRANSAKTIONER, DER ER OMFATTET AF UNDTAGELSER.

Artikel 12 skal ses i sammenhæng med Artikel 135, herunder specifikt punkt j og k, der regulerer alle transaktioner med fast ejendom og grunde, der ikke er nævnt i Artikel 12. Artikel 135 er bygget op som positivliste, modsat momsloven, hvor fritagelserne er oplistet indskrænkende.

Derfor er det netop Artikel 12, der er afgørende i forhold til den nationale lovgivnings tolkning og vurdering af, hvad og hvordan national praksis skal reguleres uden at overskride beføjelserne, der er givet i Artikel 12.

Den primære beføjelse i Artikel 12 er, at det er op til medlemslandene at fastsætte de nærmere betingelser herfor. Det overlades til de enkelte medlemslande i vid udstrækning at tolke og fastlægge en præcisering af, hvilke definitioner der skal lægges til grund. Definitionerne gælder for så vidt byggegrunde, ny byggeri og om- og tilbygning, i den udstrækning det overordnet tilpasses Direktivet.

Direktivets præmisser skal afspejles i den nationale lovgivning med en herunder samtidig hensyntagen til neutralitet, uden at satser og fritagelser i øvrigt ikke er ensartede[16].

Artikel 9 & 10

Direktivets Artikel 9 & 10[17] regulerer afgiftspligtige personer, samt hvem der er omfattede heraf, hvilket benævnes som "økonomisk virksomhed". Dette betyder tillige, at sondringen skal foretages i forbindelse med vurdering af afståelse af byggegrunde og nye bygninger.

Det gennemgående tema herfor er definitionen af "økonomisk virksomhed", da netop dette er afgørende for, hvorvidt en sælger er omfattet af afgiftspligten og dermed skal regulere en afhændelse efter Artikel 12. Artikel 10 fraskriver alene, at personer, der agerer ved ansættelsesforhold, skulle være omfattet af momspligten.

For vurdering heraf skal der tages udgangspunkt i ordlyden af Artikel 9, der definerer momsens anvendelsesområde i forhold til personer – såvel fysiske og juridiske – og derigennem regulerer transaktioner og deres momsmæssige behandling, upåagtet hvad der ellers måtte være indholdet af Artiklen.

Til brug for vurdering heraf må vi nødvendigvis tolke på ordlyden og de præmisser, som Artikel 9 indeholder.

Som indledningsvist nævnt, så er det alene personer, der udøver økonomisk virksomhed, der er omfattet. Definitionen heraf præciseres ved, at økonomisk virksomhed skal vurderes med udgangspunkt i, at der reelt

[16] Rådets Direktiv 2006/112/EF – præmis 7
[17] Momssystemdirektivets Artikel 9-12 er vedlagt i bilag.

udføres virksomhed men samtidig gældende alle former for virksomhed. Herunder skal der ikke som i andre henseender skeles til virksomhedens beskaffenhed og økonomiske formåen. Der skal alene skeles til, at der oppebæres indtægter af en vis varig karakter, samt at disse navnlig erhverves ved udnyttelse af materielle- og immaterielle goder. Der skeles ikke til, hvorvidt den afgiftspligtige udøver økonomisk virksomhed med salg af ejendomme.

Dette udelukker således privatpersoners afhændelse af ejendom, da en privatperson ikke handler i egenskab af afgiftspligtig person, og disse derfor ikke er omfattet af reglerne.

Direktivet henviser dog til[18], at det er en nødvendighed i forhold til de indledende arbejder, at der for medlemslandende fastlægges hvem og under hvilke forudsætninger, der er omfattet af begrebet afgiftspligtig person, herunder med hensynstagen til afgiftsneutralitet. Derfor efterlades medlemslandede med mulighed for at inkludere personer, der foretager lejlighedsvise transaktioner jf. Direktivets præmis (13).

Dette betyder, at personer, der lejlighedsvis handler i egenskab af afgiftspligtig person, ligeledes betragtes som afgiftspligtig person i alle transaktioner, der vedrører handlinger foretaget i denne egenskab.

[18] RÅDETS DIREKTIV 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem.

Woningstichting

Domstolens præjudicielle afgørelse (ottende afdeling) af 17. januar 2013 – C-543/11

Sagen er indbragt af Hoge Raad der Nederlanden med anmodning og præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkning af Artikel 135, stk. 1, litra k) sammenhold med Artikel 12, stk. 1 og 3 i direktivet.

Påstande:

Woningstichting Maasdriel (WM) påstår, at den nationale domstol skal erkende afgiftspligt i forbindelse med overdragelse af fastejendom, hvor nedrivning er foretaget, herunder at lokal nederlandsk ret ikke definerer begrebet byggegrund i overensstemmelse med Direktivets Artikel 12 stk. 1. og 3.

Herunder lokal afgiftsfritagelse, der er afhængig af merværdiafgiften og derved vurderingen af byggegrund.

Indstævnte Staatssecretaris van Finaciën (SvF) påstår afgiftspligt på overdragelsen, det vil sige momsfritagelse jf. fritagelse i Hollandsk lovgivning. Herunder at tolkningen af byggegrund er i overensstemmelse med Direktivets vurdering, samt at en ubebygget grund ikke er nødvendigvis er en byggegrund.

Anbringender:

Anbringender gengives fra sagen, der tidligere er ført i Holland.

Til støtte for WM påstand om momspligt gives der redegørelse for sagens forløb samt hensigten med den omhandlende byggegrund/grund. Det er ikke endeligt fastlagt, hvad der skal bygges på grunden, der overtages efter nedrivning af eksisterende byggeri og fjernelse af eksisterende asfalteret parkeringsplads. Der er dog planer om boliger eventuelt med kontor og parkeringsarealer. I overdragelsesaftalen fremgår det, at der er indgået pris for henholdsvis bygning og nedrivning særskilt.

Aftalen er indgået *inden* nedrivning. Overdragelse af grunden sker umiddelbart efter nedrivning dog uden fjernelse af parkeringspladsen, der stadig var i brug.

WM afregnede moms til sælger og har med udgangspunkt i egen vurdering af grunden været af den overbevisning af overdragelsen / købet bestod i en byggegrund, da dette har været hensigten og altså den for køber vigtigste formuegode.

Indstævnte har præciseret, at anbringende om, at der er tale om en byggegrund ikke er i overensstemmelse med den hollandske momslov, der har udgangspunkt i en "bortset fra" formulering. Da overdragelsen sker med udgangspunkt i en tom grund uden bygning eller planer for sådanne, udløser en sådan transaktion ikke moms.

Det, at der er blev fjernet en bygning og asfalteret parkeringsplads, efterlod ikke nødvendigvis en byggegrund, da dette ikke kunne betragtes som arbejder af betydning for den lokale momslovs vurdering af byggegrund. Forudsætningen for en byggegrund er, at der allerede ved overdragelsen, har fundet arbejder sted, der dermed godtgør, at grunden kan betragtes som byggegrund.

Sagen er viderebragt til den hollandske højesteret, der har videregivet påstande og anbringender fra hhv. WM og SvF samt anmodet Domstolen om at tage stilling til definitionen på byggegrund, set i lyset af tidligere sager (Gemeente Emmen og Don Bosco), samt en ordlydsfortolkning af Direktivets opfattelse af "udelukkende at momsfritage levering af grunde, der ikke er bestemt til at tjene til opførelse af en bygning".

Konkret ønsker den hollandske højesteret at få defineret begrebet byggegrund, når der tages stilling til den konkrete sag og der altså er tale om overdragelse af grund med en nedrevet bygning, hvor der ikke er påbegyndt arbejder for opførelse af ny bygning, men at dette er hensigten.

Stillingstagen fra Domstolen ønskes konkret at tage højde for, om der under alle omstændigheder skal gives momsfrihed for transaktioner, hvor den ubebyggede grund er opstået ved nedrivning af eksisterende byggeri, med henblik på opførsel af nyt byggeri.

Eftersom der ikke er foretaget byggemodning, er den hollandske ret modstander af, at der skal tages hensyn til parternes hensigt.

EU-rettens stillingstagen til de præjudicielle spørgsmål:

Domstolen præciserer indledningsvist, som ved tidligere stillingstagen (eks. Don Bosco), at undtagelser i momshenseende skal tolkes indskrænkende, hvorfor almindelig praksis er, at transaktioner af enhver henseende er afgiftspligtige, såfremt forhold om ydelse og modydelse af opfyldt. Der lægges endvidere vægt på afgiftsneutralitet med henblik på, at der skal være forenelighed med de formål som fritagelse medføre. Byggegrunde er ikke en del af fritagelsen, hvorfor sådanne i alle henseender er momspligtige.

Det præciseres, at medlemsstaterne er forpligtede til overholde formålet med Direktivet, og iagttage at fritagelserne skal læses og defineres indskrænkende. Endvidere skal medlemsstaterne tilse overholdelse af afgiftsneutralitet af hensyn til at erhvervsdrivende i medlemsstaterne ikke stilles forskelligt.

Afgiftsneutraliteten og undtagelsens strenge fortolkning bevirker, at alle ubebyggede grunde, der tjener for opførsel af ny bygning og er beregnet til dette, må defineres som byggegrunde.

Det, at køber og sælger allerede ved transaktionens indgåelse, var af den overbevisning, at der skulle pålægges moms ved overdragelsen tjener ligeledes til vurdering af hensigten.

Den hollandske ret og lovgivning kræves at foretage en samlet vurdering af transaktionens omstændigheder på leveringstidspunktet, hvor nedrivning var foretaget, samt at der var aftale om fjernelse af parkeringsplads. Herunder skal den samlede vurdering tage hensyn til parternes hensigter, såfremt disse objektivt understøtter parternes påstand.

Rettens dom og præmisser:

Retten vurderer, at hensigten for WM har været at overtage en byggegrund for derefter at opføre bygninger. Grunden er egnet for byggeri, da den ligeledes tidligere har været benyttet sådan.

Nedrivningen var aftalt som en del af transaktionen, og dele heraf var foretaget inden overdragelsen.

At grunden således var ubebygget på overdragelsestidspunktet tjener ikke til, at grunden skulle forblive ubebygget, dette heller ikke på trods af at der ikke var foretaget arbejder, der tjener for opførsel af nyt byggeri, herunder at der ikke var foretaget byggemodning.

Den hollandske domstol skal således tilse at efterprøve en samlet vurdering, der skal inkludere parternes hensigt og de objektive beviselementer, der måtte understøtte dette.

Det er derfor domstolens vurdering, at grunden tjener som byggegrund, da den er beregnet til at blive bebygget og derfor ikke en del af undtagelsen til hovedreglen.

Vurdering af afgørelsen:

Vedrørende vurdering af arbejder til objektiv kvalificering af byggegrund:

I nærværende sag tages der stilling til den eksisterende grund er beregnet til bebyggelse.

Herfor henvises der til, at hensigten med aftalen og aftalens indhold taler for dette.

Derfor skal der ved vurdering af, hvorvidt en grund er omfattet af merværdiafgift, foretages en vurdering af hensigten på aftaletidspunktet mellem parterne. Dette skal støttes op på objektive beviselementer, og det må derfor tillægges vægt, at parterne allerede ved aftaleindgåelsen havde aftalt forudsætninger for overdragelsen samt havde indgået aftale om tiltag for, at det var en grund og ikke en bygning, der blev overdraget.

Vedrørende definition af byggegrunde:

Det vurderes konkret, at på trods af medlemsstaternes mulighed for selv at tolke, hvad definitionen på en byggegrund er, så skal der i alle tilfælde skeles til Direktivets vurdering, der tager udgangspunkt i, om grunden er egnet til byggeri.

Don Bosco

Domstolens dom (fjerde afdeling) af 19. november 2009 – C-461/08

Påstande:

Don Bosco Onroerend Goed BV (Don Bosco) påstår, at den nationale domstol skal erkende afgiftspligt i forbindelse med overdragelse af fastejendom, hvor nedrivning er påbegyndt, herunder at lokal nederlandsk ret ikke definere begrebet byggegrund i overensstemmelse med Direktivets Artikel 13, punkt B

Endvidere fremførtes det, at der var opnået byggetilladelse, som var ansøgt og godkendt til sælger inden overdragelsen, hvorfor det aldrig havde været hensigten at benytte de eksisterende bygninger.

Indstævnte Staatssecretaris van Finaciën (SvF) påstår frifindelse, det vil sige momsfritagelse jf. fritagelse i Hollandsk lovgivning, samt frifindelse for påstand om, at hollandsk tolkning er i overensstemmelse med Direktivet.

Anbringender:

Anbringender gengives fra sagen, der tidligere er ført i Holland.

Til støtte for Don Boscos påstand om momspligt oplyses det, at man har indgået en aftale, der forudsætter, at overdrager klargør grunden til nyt byggeri, herunder at første ibrugtagelsesdato ikke er på den opførte bygning, men på den bygning der skal opføres

Til støtte for, at der er tale om en byggegrund og derfor en transaktion, der er momsbelagt, er der allerede, inden overdragelsen opgjort forudsætninger, der gør, at bygningen på grunden ikke skal benyttes af køber, i og med at der er fremlagt et projekt til opførsel efter nedrivning. Hvis nedrivningen var sket inden overdragelsen, ville der være tale om en byggegrund. Herudover var der af sælger allerede godkendt en byggetilladelse svarende til ønske fra køber.

Indstævnte har præciseret, at anbringende om at der er tale om en byggegrund ikke er i overensstemmelse med den hollandske momslov, der tager udgangspunkt i en "bortset fra" formulering. Da overdragelsen sker med udgangspunkt i en eksisterende ejendom på grunden, er der tale om en momsfritaget transaktion. Dette underbygges af en ordlydsfortolkning i national ret, der gengiver den præcise formulering, der tager udgangspunkt i, hvad en momspligtig transaktion er og hvad der fremgår af undtagelserne. Det fremgår endvidere, at en byggegrund er en ubebygget grund, hvor der finder eller har fundet arbejde sted, eller hvor der er udstedt byggetilladelse.

Sagen var indbragt for den hollandske højesteret, der ikke ville træffe afgørelse, førend den havde afklaring på den hollandske momslov og har derfor i forbindelse med sagen fremsat præjudicielle spørgsmål.

Dette for at få afklaret om den hollandske tolkning var i overensstemmelse med gældende hollandsk tolkning af momsfritagelsen.

EU-rettens stillingstagen til de præjudicielle spørgsmål:

Domstolen præciserer indledningsvist, at undtagelser i momshenseende skal tolkes indskrænkende, hvorfor almindelig praksis er, at transaktioner af enhver henseende er afgiftspligtige, såfremt forhold om ydelse og modydelse af opfyldt. Der lægges endvidere vægt på afgiftsneutralitet med henblik på, at der skal være forenelighed med de formål, som fritagelse medfører.

Det erkendes, at den hollandske ret strengt har tolket på ordlyden af Direktivets Artikel 4, stk. 3, samt vurderet, at såfremt at en bygning ikke er fjernet fra grunden, så er den således stadig grundfast.

Til dette har Kommissionen i forbindelse med behandling af sagen tolket på hovedelementet i transaktionen. Det blev vurderet, at grunden var hovedelementet og derfor dét leverede i aftalen, og således var de eksisterende bygninger alene et accessorisk element ved leveringen og derfor ikke det leverede ved transaktionen. Dette med udgangspunkt i at bygningen var planlagt nedrevet allerede ved indgåelse af aftalen.

Det fremhæves i vurderingen, at nedrivning for sælgers regning var påbegyndt, samt godkendelse af byggeansøgning i sælgers navn i øvrigt var godkendt.

Derfor mener Domstolen, at det afgørende i forhold til deres vurdering af de præjudicielle spørgsmål, at det skal vurderes, om der er i momsmæssigt henseende skal ske stillingstagen til sammenhængen i ydelsen som enkelstående transaktioner, eller om de skal ses som en samlet transaktion.

Som udgangspunkt skal transaktioner anskues særskilt i forhold til afgiftspligten jf. Direktivets Artikel 2, dog kan transaktioner, der formelt er enkelstående, men har en sådan karakter, at de som samlet levering er så nært forbundne, at de alene kunstigt kan opdeles, anses som en enkelt transaktion.

I denne sag, måtte der vurderes, at ydelserne ikke var uafhængige af hinanden.

Således er det ikke stillingstagen til de af parterne anførte påstande, der bliver lagt til vægt, men de præjudicielle spørgsmål, der gør, at sagen kan vurderes.

Rettens dom og præmisser:

Retten vurderer, at nytteværdien for Don Bosco ikke opstod ved erhvervelse af bebygget grund, men at nytteværdien opstod ved den anden del af transaktionen, nedrivning og klargøring til byggeri.

Herfor vurderes det, at det derfor er de samlede leveringer, der skal anses for en enkelt transaktion i momsmæssig henseende, hvilket er den ubebyggede grund og således ikke de eksisterende bygninger.

Det efterlader således en vurdering af, om der er tale om en byggegrund. Det anføres, at det er op til de enkelte medlemslande at definere byggegrunde, men at dette skal ske under hensynstagen til, at fritagelsen alene kan omfatte ubebyggede grunde, der ikke er bestemt til at tjene til opførsel af en bygning. Hvorfor byggetilladelsen beviser det modsatte, at grunden tjener til brug for byggeri, hvorfor transaktionen dermed er momspligtig.

Vurdering af afgørelsen:

Vedrørende vurdering af eksisterende bygning og byggegrund:

Når der skal vurderes, om en eksisterende bygning skal overdrages som transaktion mellem to afgiftspligtige personer, skal der tages hensyn til om eksisterende bygninger tjener til købers nytteværdi. Endvidere skal det vurderes, om bygninger står brugbare for køber, eller om disse er påbegyndt nedrevet på overtagelsen.

For at dette skal have indflydelse skal nedrivning være påbegyndt for sælgers regning.

Det lægges tillige til vægt, at der er ansøgt om byggetilladelse. Dette underbygger jf. afgørelsen, at hensigten har været at opføre nye bygninger, og det derfor alene har været byggegrunden, der har haft værdi i transaktionen.

Vedrørende vurdering af hovedydelse og bi-ydelser:

Når det i forhold til afgiftspligt vurderes, om der er tale om en momsfritaget eller momspligtig tranaktion, skeles der i sammensatte ydelser til om flere ydelser er så nært beslægtet, at de skal vurderes samlet, på trods af Direktivets Artikel 2, der foreskriver, at transaktioner skal vurderes særskilt og uafhængigt.

I dette tilfælde er det en byggegrund, der leveres, og således er der en ydelse fra sælger om nedrivning af eksisterende bygninger. Det må vurderes, at præmissen for byggegrund er vurderet i sammenhæng til nedrivningen.

Om hovedelementet i denne sag, som er overdragelsen af grunden inkl. bygninger bliver vurderet i sammenhæng med en bi-ydelse, der består af nedrivning ville give anledning til ikke at kunne fradrage afgiften på nedrivningen, eller om det kan vurderes, at nedrivningen er af en sådan karakter, at dette er hovedydelsen tages der ikke stilling til.

Vedrørende definition af byggegrunde:

Det vurderes konkret, at på trods af medlemsstaternes mulighed til selv at tolke hvad definitionen på en byggegrund er, så skal der i alle tilfælde skeles til Direktivets vurdering, der tager udgangspunkt i, om grunden er egnet til byggeri og beskaffenheden af overdragelsesaftalen.

Slaby & Kúc

Domstolens dom (anden afdeling) af 15. september 2011 – C-180/10 & C-181/10.

Der er tale om 2 forenede sager, omhandlende nært tilhørende præjudicielle spørgsmål, hvorfor begge anmodninger om stillingtagen af Domstolen er behandlet under én samlet afgørelse.

Påstande:

Både Jaroslaw Slaby (Slaby) & Emilian Kuc - Halina Jeziorska-Kuc (Kuc) påstår, at den nationale domstol skal erkende afgiftsfritagelse i forbindelse med salg af byggejord.

Indstævnte Minster Finansow (MF, C-180/10) & Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (DW, c-181/10) påstår frifindelse, det vil sige momspligt, jf. polsk lovgivning, da det fremføres, at der er tale om, at salg af byggejord udgør økonomisk virksomhed.

Anbringender:

Anbringender gengives samlet fra sagerne, der tidligere i flere instanser er ført i Polen.

Til støtte for Slaby & Kuc's påstand om fritagelse oplyses det, at Slaby privat har købt et areal, som i lokalplanen er udlagt som landbrugsjord. Slaby udøvede ingen økonomisk virksomhed og havde alene erhvervet arealet med henblik på at drive landbrug, hvorfor han også gjorde dette i en periode fra 1996 til 1998. I 1997 blev lokalplanen ændret og den erhvervede landbrugsjord blev nu klassificeret som byggegrunde til brug for bebyggelse af feriegrunde. Slaby udstykkede i 1999 grunden i 64 og solgte løbende heraf.

Lokalplanændringen var ikke ændret på baggrund af en foranledning af Slaby og havde i øvrigt aldrig haft intention om afhændelse i forbindelse med den oprindelige erhvervelse.

Kuc erhvervede tillige et landbrugsareal og arealet blev på lignende vis klassificeret til byggegrunde til brug for boliger og forretninger via en lokalplansændring. Kuc solgte lejlighedsvist af byggegrundene, som tillige havde været anvende til landbrug.

Indstævnte har i begge tilfælde bestredet Slaby & Kuc's fortolkning af sagen og har følgelig indstillet sagens 3 præjudicielle spørgsmål, som i sin overordnede helhed kan indbefattes af det overordnede præjudicielle spørgsmål.

Således hvorvidt Slaby & Kuc, i egenskab af privatpersoner har erhvervet et jordareal momsfrit og uden intention om økonomisk gevinst på erhvervelsestidspunktet, er afgiftspligtige af det efterfølgende salg af jordarealerne, set i lyset af udstykning af jordarealerne alene er muliggjort på grund af ændringer i den respektive lokalplan.

Slaby & Kuc har ikke på tidspunktet for erhvervelse drevet økonomisk virksomhed, men indstævnte mener, at det omvendt er tilfældet i forbindelse med afhændelsen, da primært hyppigheden af de efterfølgende salg taler for salg med økonomisk gevinst for øje[19].

EU-rettens stillingstagen til de præjudicielle spørgsmål:

Domstolen præciserer indledningsvist, at sjette Direktivs Artikel 9, stk. 1 bestemmer dels en afgiftspligtig person samt definerer økonomisk virksomhed, som alle former for virksomhed, navnlig hvor økonomisk

[19] Jf. Generaladvokat J. Mazak forslag til afgørelse i sag C-180/10 & C-181/11.

virksomhed udgøres af udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.

Efter indledningsvist at have præciseret økonomisk virksomhed ser Domstolen det nødvendigt tillige at definere udtagning, dvs. en afgiftspligtig persons udtagning af en vare til brug for ham selv. En sådan udtagning sidestilles med levering af varer mod vederlag, forudsat dog at der indledningsvist ved erhvervelsen er tilkendegivet enten fuldt eller delvist fradrag.

Domstolen præciserer også, at selvom Slaby og Kuc begge havde foretaget udstykninger, som udgjorde et anseeligt antal, så har det ingen afgørende betydning, når der foretages vurdering af, hvorvidt deres salg af jordarealer kan udgøre økonomisk virksomhed. Også betydelige salg kan anlægges at have samme økonomiske vurdering, hvilket dermed indebærer, at det netop ikke er antallet eller størrelsen på et enkelt salg.

I præmis 39-41 fremhæver Domstolen, at det tværtom er af afgørende betydning, såfremt der er foretaget aktive skridt mod økonomisk virksomhed og giver tillige eksempler i form af dels gennemførsel af bygge- og anlægsarbejder samt gennemførsel af markedsføringsmidler.

Rettens dom og præmisser:

Retten har således vurderet, hvorvidt salgene af jordarealerne alene udgør en udnyttelse af privat ejendomsret eller der er tale om økonomisk virksomhed. Udnyttelse af privat ejendomsret udgør ikke en afgiftspligtig person[20].

Retten vurderer tillige, at udstykningen af jordarealerne ikke i sig selv udgør et aktivt skridt mod økonomisk udnyttelse af jordarealerne. Samlet set vurderer retten også, at prisen og det tidsmæssige aspekt i forbindelse med salget i sig selv heller ikke er afgørende skrift imod aktiv udnyttelse.

Da der ikke har været aktiv udnyttelse af jordarealerne med henblik på økonomisk udnyttelse i form af de foreslåede aktive handlinger, hvilket være sig bygge- og anlægsarbejder samt markedsføringsmidler, så vurderes det, at Slaby & Kuc alene har udnyttet deres private ejendomsret.

Retten støtter derfor ikke op om de nationale domstoles kendelser, som har vurderet, at der var tale om afgiftspligtige transaktioner og tilkendegiver i stedet, at salgene af jordarealerne ikke er foretaget i egenskab af økonomisk virksomhed og dermed er afgiftsfritaget.

[20] Jf. C-155/94, Wellcome Trust

Vurdering af afgørelsen:

Domstolen præciserer klart og tydeligt, at privatpersoner ved udnyttelse af deres private ejendomsret ikke agerer i egenskab af afgiftspligtige personer og dermed kan udøve økonomisk virksomhed. Udnyttelse heraf kan derfor ikke udgøre en økonomisk virksomhed. Der skal flere aktive handlinger til for at kunne udgøre en økonomisk virksomhed, hvilket udgøres af handlinger, der anvendes af producenter, handlende eller tjenesteydere.

Kezic

Domstolens dom (anden afdeling) af 9. juli 2015 – C-331/14

Påstande:

Petar Kezic s.p. Trgovina Prizma (Kezic) påstår, at den nationale domstol skal erkende afgiftsfritagelse i forbindelse med salg af 2 af i alt 7 byggegrunde.

Indstævnte Republika Slovenija (RS) påstår frifindelse, det vil sige momspligt, jf. slovensk lovgivning, da det fremføres, at der er tale om, at de 2 af i alt 7 byggegrunde underhører den samlede, i øvrigt momspligtige, transaktion.

Anbringender:

Anbringender gengives fra sagen, der tidligere i flere instanser er ført i Slovenien.

Til støtte for Kezic's påstand om momspligt oplyses det, at Kezic har købt 2 grunde privat i årene 1998 og 2000 samt supplerende 5 grunde via et erhvervsselskab i 2001 og 2002. Der blev ikke afregnet moms i forbindelse med de 7 ejendomshandler. Kezic iværksatte senere et erhvervsprojekt i form af et indkøbscenter beliggende på samtlige 7 grunde, hvoraf de 2 grunde fortsat var ejet af Kezic privat.

Domstolen anfører i præmis 26, at der i de modtagne akter ikke herudover er anført grunde, som skulle understøtte påstand om, at de 2 grunde ikke skulle momspålægges og dermed forblive som en del af den privat sfære.

Indstævnte har præciseret, at anbringende om, at salg af indkøbscenter og de 7 grunde, hvoraf de 5 grunde blev solgt pålagt moms til et erhvervsselskab, men de 2 privatejede grunde ikke blev pålagt moms, er forkert. Salget af de 2 grunde kan henføres til Kezic's økonomiske virksomhed som selvstændig erhvervsdrivende.

EU-rettens stillingstagen til de præjudicielle spørgsmål:

Domstolen præciserer indledningsvist, at sjette Direktivs Artikel 2, nr. 1 affatter, at en afgiftspligtig person også skal optræde i denne egenskab for at kunne pålægges moms. Denne affattelse fortsætter i Artikel 4, stk. 2, hvorved en afgiftspligtig person tillige skal søge at opnå indtægter af en vis varig karakter og dermed drive økonomisk virksomheden[21].

Efter indledningsvist at have præciseret privatpersoner rettighed over private goder og dennes valgmulighed for, hvorvidt et gode skal indgå i den private sfære eller i en virksomhedssfære, tydeliggøres at dette også er en rettighed, men med forbehold for visse tilpasninger. Tilpasninger består blandt andet i, at privatpersonen i perioden, hvor godet er privat ejet også skal udtryk for sin intention om at beholde det samme gode privat – modsat gælder også, at den private person ikke kan tage aktive skridt mod økonomisk virksomhed, fx ved gennemførelse af bygge- og anlægsarbejder og/eller markedsføring.

Domstolen finder således, at det præjudicielle spørgsmål omhandler, hvilke betingelser der eksisterer, når en afgiftspligtig person retlig har mulighed for at udelade en del af de formuegoder, som selvsamme benytter i forbindelse med dennes økonomiske virksomhed.

Rettens dom og præmisser:

Retten har vurderet, at en afgiftspligtig person har retslig grundlag til at udelade en del af de formuegoder, som også anvendes i forbindelse med den økonomiske virksomhed. I nærværende dom underbygges nogle forudsætninger, som jf. Domstolen taler imod udeladelse fra den økonomiske virksomhed. Domstolen finder, at det faktum, at Kezic har erhvervet samtlige 7 grunde inden for en kort periode (fra 1998-2002) samt at de i alt 7 grunde, alle for en, var nødvendige for allerede i 2003 at opføre et indkøbscenter. Som et 3. argument foretog Kezic reetablering af de 2 privatejede grunde for over 48.000 EUR. Samlet vurderer Domstolen, at dette er udøvelse af den økonomiske virksomhed og altså ikke kan henføres til den almindelige udøvelse af privat ejendomsret.

[21] Domstolen henviser til definition af økonomisk virksomhed i andre domme, jf. fx Slaby Kuc c-180/10 og C-181/10, præmis 43-44.

Derfor tilkendegiver retten for indstævnte, hvorved de 5 grunde samt de 2 grunde og dermed den fulde transaktion, skal pålægges moms ved salget, da der blev optrådt som afgiftspligtig person i forbindelse med den fulde transaktion.

Retten støtter derfor op om de nationale Domstoles kendelser, som gennemgående har vurderet, at der ikke i en tilstrækkelig grad er begrundet, hvorfor de pågældende 2 grunde skulle udelades og dermed har vurderet dem, som grundlag for transaktionen og dermed, at der er optrådt i egenskab af økonomisk virksomhed.

Retten tilkendegiver dermed, at transaktionen er momspålagt.

Vurdering af afgørelsen:

Der lægges fra Domstolens side vægt på, at afgiftspligtige personer kan udelade goder fra deres økonomiske virksomhed og dermed bibeholde i deres private sfære. Domstolen udleder samtidig, at den afgiftspligtige person skal fortsætte med at udtrykke dennes hensigt om at bibeholde i den privat sfære og ikke tage skridt, der aktivt kan indebære, at den afgiftspligtige person optræder i egenskab af økonomisk virksomhed. Domstolen tilkendegiver dermed, at privatpersoner kan blive afgiftspligtige ved salg af grunde, når de optræder i egenskab af en økonomisk virksomhed.

Komen

Domstolens dom (fjerde afdeling) af 12 juli 2012 – C-326/11

Påstande:

J. J. Komen en Zonen Beheer heerhuguwaard BV (J.J Komen) påstår, at den nationale domstol skal erkende afgiftspligt i forbindelse med overdragelse af fast ejendom, hvor nedrivning er påbegyndt inden leveringsdatoen.

Subsidiært påstås det, at når ombygningsarbejdet er påbegyndt inden levering, kan det ikke have betydning for det præjudicielle spørgsmål om, hvor langt dette arbejde på tidspunktet for overdragelse er nået.

Indstævnte Staatssecretaris van Finaciën (SvF) påstår frifindelse, det vil sige momsfritagelse jf. fritagelse i Hollandsk lovgivning, da det fremføres, at der er tale om eksisterende bygning, så længe der fortsat resterer blot en enkelt sten.

Anbringender:

Anbringender gengives fra sagen, der tidligere i flere instanser er ført i Holland.

Til støtte for J.J. Komen's påstand om momspligt oplyses det, at sælger forinden har modtaget dels byggetilladelse dels igangsat ombygningsarbejdet af den eksisterende bygning. Der har jf. forelæggelsesafgørelsen således på sælgers anmodning været udført flere nedrivningsarbejder. Det samlede arbejde, som blev fortsat af J.J. Komen, førte dermed til opførslen af en ny bygning. På intet tidspunkt medførte ombygningen, at der tilbagestod en ubebygget grund.

Indstævnte har præciseret, at anbringende om, at levering af en grund med en tilhørende delvist nedrevet bygning, altid bør anses for værende levering af en eksisterende bygning, så længe den sidste sten ikke er fjernet. Levering af en ny bygning er først gældende fra tidspunktet for, hvornår den første sten lægges. I sagen er der således foretaget delvis nedrivning og arbejdet med ny bygning er dermed på intet tidspunkt startet op, hvilket støtter indstævntes påstand om en momsfritaget leverance af en eksisterende bygning.

Sagen var indbragt for den hollandske højesteret, der ikke ville træffe afgørelse, førend den havde afklaring på den hollandske momslov og har derfor i forbindelse med sagen fremsat præjudicielle spørgsmål.

Dette for at få afklaret om den hollandske tolkning var i overensstemmelse med gældende hollandsk tolkning af momsfritagelsen.

EU-rettens stillingstagen til de præjudicielle spørgsmål:

Domstolen præciserer indledningsvist, at Direktivets Artikel 4, stk. 3 bestemmer, at medlemsstaterne selv kan vurdere kriterier i forbindelse med en bedømmelse af ombygninger og begrebet tilhørende jord. National nederlandsk ret præciserer i forlængelse af Direktivet bl.a., at *"… anses indflytning i en bygning efter ombygning af denne for første indflytning, hvis der ved ombygningen er frembragt et nyt gode."* Hermed understøttes den hollandske rets vurdering af den forholdsmæssigt set kun delvise indledende nedrivning, men altså alene en delvist nedrivning, hvorved hollandsk ret har vurderet, at denne forudsætning ikke er tilvejebragt i en så tilstrækkelig grad, at der kan være tale om en ny bygning.

Sagen er blevet indbragt, da det præjudicielle spørgsmål omhandler, hvorvidt transaktionen skal afgiftsfritages på grund af overdragelse af eksisterende bygning i medfør af 6. Direktivs Artikel 13 pkt. B litra g eller om der skal tillægges moms på grund af overdragelse af byggegrund i henhold til sjette Direktivs Artikel 4 stk. 3.

Til vurdering af det præjudicielle spørgsmål har kommissionen i forbindelse med behandling af sagen tolket på hovedelementerne i transaktionen. Et vigtigt element, som kommissionen fremhæver er, at der først er tale om en ny bygning, når en ombygningsarbejdet enten er færdiggjort eller at der i væsentlig grad er

frembragt en anden bygning. Samtidig fremhæves tillige, at der for at etablere en ny bygning også må forefindes en form for nedrivningsarbejde. EU-kommissionen frembringer herefter en central dom C-461/08[22], hvis præmisser i væsentlig grad kan finde anvendelse i nærværende dom, herunder da Domstolen lagde til grund, at transaktionens parters hensigt ligeledes skulle indgå i bedømmelsen af transaktionen. I lighed med også C-461/08 betragtes transaktionen, som en flere men afhængige transaktioner, og altså i momsmæssigt regi således også samlet.

Rettens dom og præmisser:

Retten vurderer, at J.J. Komen erhvervede en gammel bygning, til hvilken, der på transaktionens tidspunkt for gennemførsel, var foretaget en del ombygningsarbejder. Ombygningsarbejdet var startet op af sælger, men kunne ikke anses for gennemgribende ombygningsarbejde, da dele af bygningen fortsat var udlejet.

Retten vurderer, at den sælgers manglende forpligtelse til at gennemføre ombygninger efter transaktionens gennemførelse ligeledes er et vigtigt element.

Afgørende for rettens beslutning er de ikke-gennemgribende ombygningsarbejder. Retten understøtter samtidig sin vurdering med, at den gamle ejendom fortsat, i forbindelse med transaktionens gennemførelse, var udlejet og dermed delvist stadig blev anvendt som bygning. Bygningen stod i selvsamme periode åben for offentligheden.

Retten støtter derfor op om de nationale domstoles kendelser, som gennemgående har vurderet, at der ikke i en tilstrækkelig grad i forbindelse med ombygningen er frembragt et nyt gode. Retten tilkendegiver dermed, at transaktionen er momsfritaget.

Vurdering af afgørelsen:

Vedrørende vurdering af eksisterende ombygget bygning og byggegrund:

Når der skal vurderes om en eksisterende ombygget bygning skal overdrages som transaktion mellem to afgiftspligtige personer, skal der tages hensyn til om de eksisterende ombyggede bygninger fortsat tjener til købers nytteværdi eller der grundet kun delvis nedrivning subsidiært delvis ombygning fortsat resterer en gammel bygning.

For at dette skal have indflydelse skal nedrivning være påbegyndt for sælgers regning, således det også

[22] C-461/08, Don Bosco Onroerend Goed.

understøttes i C-461/08, men nedrivningen og ombygningen skal tillige have nået et vist stadie, hvor dennes formål ikke længere på god vis kan finde anvendelse.

Det lægges dermed vægt på ombygningens stadie; dét faktum, at der fortsat var udlejet dele af bygningen samt at offentligheden havde adgang hertil. Det talte for en i det mindste delvist eksisterende bygning, som derved ikke i en tilstrækkelig grad var ombygget til en ny bygning.

En bebygget grund, som dermed skal karakteriseres som byggegrund, vil i alle tilfælde indebære nedrivningsarbejdet og en vurdering af stadiet for det eventuelt igangsatte ombygningsarbejde. Er bygningen fortsat delvist i funktion, falder dette under fritagelsen i 6. Direktivs Artikel 4, stk. 3., hvilket dermed fordrer afgiftsfritagelse.

Opsummering af EU-rettens afgrænsning

Generelt er det er væsentlig detaljer, at undtagelser i momsmæssig henseender skal fortolkes indskrænkende, hvilket påpeges i de fleste momsmæssige sammenhænge. Andre væsentlige fokuspunkter udledt af 5 centrale EU-domsanalyser opstilles herefter i punktform:

- Afgiftsneutralitet; dvs. forenelighed mellem de formål, som fritagelsen vedrører. Byggegrunde er ikke en del af fritagelsen.
- Medlemsstaterne er forpligtede til at overholdet *formålet* med Direktivet, men er selv ansvarlige for implementering og fritagelser dermed læses og forstås på samme vis, i udgangspunktet dermed indskrænkende.
- Købers hensigt tages med i betragtning, når det skal vurderes, hvorvidt grunden tjener som byggegrund eller ej – i sammenhæng med øvrige objektive beviselementer.
- En eksisterende bygning kan anses for et accessorisk element til levering, såfremt bygningen allerede var planlagt nedrevet forinden. Ved særskilt vurdering af leverance, har EU-domstolen præciseret, at der kan være tilfælde, hvor nytteværdien først indtræder efter nedrivning og klargøring af grunden, hvorfor hovedelementet i momsmæssig henseender bliver byggegrunden.
- Definitionen af økonomisk virksomhed er ikke afhængig af virksomhedens størrelse.
- Udnyttelse af privat ejendomsret udgør ikke i sig selv en økonomisk virksomhed. Privatpersoners udnyttelse heraf er ikke en ageren som afgiftspligtig person.
- Aktive skridt mod økonomisk virksomhed er afgørende for betragtning om værende en økonomisk virksomheder, herunder udledes *specifikke* eksempler såsom gennemførsel af bygge- og anlægsarbejder & gennemførsel af markedsføringsmidler.

- En afgiftspligtig person har et retligt grundlag til at udelade private dele af formuegoder, som også finder anvendelse i den økonomiske virksomhed – dog skal denne hensigt om bibeholdelse i privatsfæren løbende udtrykkes.
- En afgiftspligtig persons private dele af et formuegode underhørende dennes økonomiske virksomhed, kan overgå til den økonomiske virksomhed, såfremt der aktivt tages skrift herimod – og disse skridt i øvrigt ikke går imod den almindelige udøvelse af privat ejendomsret.
- Medlemsstaterne kan selv definere kriterier i forbindelse med bedømmelse af ombygninger og begrebet tilhørende jord.
- Der fremkommer først "nye" bygninger, når ombygningsarbejdet enten en færdiggjort eller der i væsentlig grad er frembragt en ny bygning, herunder den logiske slutning af der nødvendigvis for at frembringe en ny bygning også må være omkostninger til nedrivningsarbejder.

Analyse af national praksis

Dansk praksis byggegrunde og nybyggeri

Før 1. januar 2011 skulle der ikke pålægges merværdiafgift ved overdragelse af fast ejendom; dette uden undtagelse. Med ikrafttræden af Lov om ændring af bl.a. merværdiafgift i 2009[23] med udgangspunkt i, at de danske regler for fritagelse ved overdragelse af fast ejendom var mere bredtfavnende end Momssystemdirektivets indhold[24] og den daværende §13 i Momsloven indeholdte en ubetinget fritagelse for moms på overdragelse af fast ejendom. Da §13 er er en undtagelsesregel til hovedreglen, skal denne læses og vurderes indskrænkende.

Som nævnt under EU-retten, er Momssystemdirektivets indhold i forhold til fritagelse begrænset til ubebygget grunde, der ikke er beregnet til bebyggelse, samt eksisterende bygninger, der er ibrugtaget.

Dette betyder således, at EU-retten modsat finder, at for ikke ibrugtagne bygninger, levering af byggegrunde og bebyggede grunde, hvor nogle kriterier for momspligt tages til vurdering, vil overdragelse vil være momspligtige.

I forslaget til ophævelsen af fritagelsen[25] fremgår således, at det skal være med udgangspunkt i samtidig at tilpasse sig til EU-retten - med udgangspunkt i Artikel 12. Dette gøres ved at indføre afgiftspligt på erhvervsmæssig afhændelse af byggegrunde og nye bygninger med tilhørende grund. Konsekvensen af dette betyder samtidig, at der ikke på et senere tidspunkt vil kunne genindføres fritagelse, da det er en ophævelse af stand-still bestemmelse. Samlet set vil dette indebære, at den merværdi, der kan gøre sig gældende ved afhændelse af byggegrunde og nye bygninger pålægges moms, gældende for alle transaktioner (upåagtet den sidenhen senere benyttelse).

I forbindelse med lovforslaget bemyndiges skatteministeren, således at denne foretager den konkrete sondring af omfanget og de præcise afgrænsninger. Dette indføres med Momsbekendtgørelsen[26] , hvoraf præciseringen af, hvordan bygninger, byggegrunde og nye bygninger skal forstås, fremgår.

Dog undlades det at indsætte bestemmelser om, at der skal tages stilling til eks. hensigt med transaktionen, herunder den økonomiske sammensætning af transaktionen. Dette gøres tillige uden en egentlig

[23] Lov nr. 520 af 12. juni 2009
[24] Lovforslag nr. L 203 af 22. april 2009
[25] Lovforslag nr. L 203 af 22. april 2009
[26] BEK nr. 814 af 24/06/2013 §57- 59

stillingstagen til eventuelt sammenhæng med byggeri opført for egen eller fremmed regning, og de momsmæssige behandlinger, der ligger til grund i det henseende[27].

Byggegrunde

SKAT's administrative praksis tager udgangspunkt i, at der ikke i Momsbekendtgørelsen er præciseret, at der skal fortages vurdering af den konkrete handels beskaffenhed, men at forarbejderne til bekendtgørelsen indeholder en vurdering heraf.

Derfor er SKAT's klare vurdering, at der ved overdragelse af ejendom ikke skal skeles til, om der sker overdragelse af en grund med bygning eller tom byggegrund, men om realia udviser en overdragelse af bygning eller byggegrund. Der laves derfor et skel mellem *formalia* og *realia*, der af SKAT benyttes til den konkrete vurdering.
Dette ses af bindende svar på området: SKM2017.572.SR og SKM2014.554.SR (bliver behandlet nedefor i den efterfølgende indbringende for LSR og VLR).

I den administrative praksis er der således lagt vægt på, hhv. køber og sælgers hensigt eller begges hensigt. Dette er ikke nævnt anført i Momsbekendtgørelsen ved implementeringen i januar 2011, men er fortolket af SKAT selv i Vejledning E, nr. 191 af maj 2013, samt præmis (43) i Direktivet, hvoraf det fremgår, at det er op til medlemslandende selv at definere, hvilke grunde der skal betragtes som byggegrunde. Således har SKAT selv fastlagt administrativ praksis med tolkning på videretolkning på Momsbekendtgørelsen og retningslinjer udstukket i forbindelse med Direktivet. Det fremgår af de administrative afgørelser fra Skatterådet, der i de fleste tilfælde lægger til grund, hvilke administrative afgørelser, som EU-domstolen har udstukket.

I tilfælde, hvoraf det ikke var eller kunne lægges til vægt, at sælgers hensigt var salg af byggegrund, men alene afståelse af eksisterende ejendomme, samt at købers hensigt ikke entydigt fremgår af afståelsesaftalen, kan det ikke vurderes anderledes, end at der er overdragelse af eksisterende bygninger med tilhørende jord[28].

- Kan det omvendt lægges til vægt, at hensigten med afståelsen, reelt var med hensigt på nedrivning og opførelse af nyt byggeri, har udfaldet været henholdt til hensigten.

---

[27] Moms ved byggeri: Momsloven § 4,6,7.
[28] SKM.2010.745.SR

- I tilfældet, hvor der var indhentet tilladelse til nedrivning samt ansøgt om byggetilladelse, blev udfaldet, at der var tale om en byggegrund i forhold til vurderingen om overdragelse af en ejendom.

Dette med udgangspunkt i den daværende vejledning fra SKAT, hvoraf præcis denne sondring inddrages og at præmisserne for en sådan vurdering, hvoraf det udledes, at køber og sælgers hensigt ikke var overdragelse af bebygget grund, men alene overdragelse af en grund med formål om bebyggelse.

Præmissen for vurderingen var her i høj grad bundet op på aftalens indhold, hvoraf det fremgik, hvordan nedrivning for sælgers regning og opførsel for købers regning var reguleret. Herfor vurderes det, at grunden tjener som byggegrund og derfor bliver afgiftspligtig[29] .

Selve indholdet af aftalen fremstår yderst relevant i forhold til administrativ praksis, da der kan vurderes på ordlyd i aftalen, men at SKAT ikke har mulighed for at fastlægge hensigt på baggrund af formodning. Der er eksempelvis søgt om ændring af lokalplan fra en køber og derved var der en overordnet formodning om, at køber ville lade opføre de af køber ansøgte bygninger i forbindelse med ansøgningen om ændret lokalplan (beboelse og detailhandel)[30]. Skatterådet fandt, at der ikke af overdragelsesaftalen fremgik, at det var hensigten fra køber og det kunne derfor ikke kunne lægges til grund, at der var tale om en byggegrund men i stedet en afgiftsfritaget eksisterende bygning.

Samme overdragelse blev behandlet igen, da overdragelsesaftalen ændrede ordlyd og efterfølgende blev købers hensigt indarbejdet i aftalen. Herefter fandt Skatterådet, at hensigten nu fremgik af købeaftalen - nemlig at hensigten var nybyggeri på en grund, hvis formål også var at tjene som byggegrund for nybyggeri. Her fandt Skatterådet, at der var tale om en overdragelse af byggegrund, da hensigten kunne udledes af overdragelsesaftalen[31].

Hensigtsbetragtningen er ligeledes behandlet af EU-domstolen i C-326-11 (Komen), som er behandlet særskilt i opgaven. SKAT's vejledning og praksis i al væsentlighed udspringer herfra og behandles i Skatterådet i overensstemmelse med dette.

---

[29] SKM.2013.215.SR
[30] SKM.2012.505.SR
[31] SKM.2012.718.SR

SKAT udsendte i forbindelse med implementeringen to styresignaler hhv. SKM.2012.297 og SKM.2012.298. Styresignalerne var baseret på baggrund af to domme ved EU-domstolen, hhv. C-180/10 – C-180/11 Slaby & Kuc (forenet EU dom) og har været vejledende og skabt en forståelse til vurdering af, hvad der kan lægges til grund ved vurdering af momspligtig transaktion eller ej i relation til byggegrund.

Der er administrativt truffet beslutning om, at det i alle tilfælde skal lægges til grund, at salg af en grund med henblik på opførsel af en ny bygning skal anses som afgiftspligtig transaktion. Herunder på baggrund af tilladelser[32]; på baggrund af ansvarsfraskrivelse for fejl og mangler ved overdragelse[33] samt en sag, hvor overdragelsen var betinget af godkendelse i lokalplan, og slutteligt en sag hvor der tages stilling til overdragelse i projektstadie[34] (den efterfølgende behandling ved Landsskatteretten og domstolen, beskrives særskilt).

Ejendomme i projektstadiet behandles momsmæssigt i den administrative praksis (af SKAT) som værende momspligtig transaktion. I et bindende svar[35], hvoraf der blev forespurgt til behandlingen, kom Skatterådet frem til at være enige med SKAT. SKAT mente, at transaktionerne i en projektejendom, således bestod af flere led. Derfor skulle transaktionerne vurderes enkeltvis som henholdsvis byggeret og indgåelse af entreprisekontrakt. SKAT behandler således byggeret som nyopført bygning med jord jf. ML §13, stk. 1 nr. 9, litra a og ikke som byggegrund. I den konkrete sag var der allerede opført bygning på grunden, hvilket objektivt udelukker (jf. ovenstående praksis), at der skulle være tale om en byggegrund.

Nye bygninger

Begrebet bygning er fastlagt i forbindelse med implementeringen af den tilpassede momslovgivning 1. januar 2011 i Momsbekendtgørelsens §54. Definitionsbegrebet er en modsatslutning af byggegrund. Derfor præciseres det, at konstruktioner, der benyttes til formålet og i øvrigt er grundfaste, således skal ses som bygninger. Ved overdragelse af ejendom eller dele heraf, hvor der er grundfaste konstruktioner, der benyttes til formålet er at betragte som overdragelse af bygning. Som udgangspunkt er overdragelse af

[32] SKM2013.309.SR.
[33] SKM2012.718.SR, SKM2013.309.SR, SKM2014.177.SR, SKM2015.234.SR, SKM2016.141.SR
[34] SKM2014.554.SR.
[35] SKM2014.572.SR.

bygninger afgiftsfri jf. undtagelsen i Momslovens § 13, stk. 1. nr. 9. Undtagelse til undtagelsen er således ny opførte bygninger eller dele heraf.

Nye bygninger er, jf. Momsbekendtgørelsens § 55, en bygning, hvor denne er ny opført og leveres inden første indflytning, såfremt dette sker inden 5 år efter færdiggørelsen eller at denne er ibrugtaget efter færdiggørelse og indtil to år efter ibrugtagning. I vejledningen nævnes, at afståelse af dele af nybyggeri, særskilt for hver afhændelse indebærer en individuel vurdering af transaktionen.

Der er altså i lovgivningen taget højde for, at der ikke kan bebygges for egen regning og herefter afhænde – uden at en sådan afhændelse sidestilles momsmæssigt med overdragelse af byggegrund.

Administrativt er SKAT's vejledning entydig i vurderingen heraf fra første vejledning efter implementeringen[36]. På dette område er reglerne med regulering og præcisering af tidsfrister klart reguleret.

Tilbygning, ombygning og forbedringer

Dog er det ikke alene ny opførte bygninger, men ligeledes bygninger hvortil der er foretaget betydelige til og ombygninger. Reglerne herfor er alene reguleret i dansk ret med de vilkår, der fremgår heraf. Dette er ligeledes en del af stand still ophævelsen og defineres dermed af den enkelte medlemsstat, hvilket for dette område tillige er gældende efter Artikel 12 i Direktivet. Det er således Danmark selv, der har fastsat reglerne og tolkningen i dansk ret.

Man har fra Skatteministeriets side fastsat tolkningskriterier, der er fastlagt med procentuelle værdier. Ved overskridelse af de fastsatte procenter ved til- og ombygninger, herunder forbedringer, vil en ældre bygning betragtes og klassificeres som ny bygning og derfor blive omfattet af afgiftspligt ved afhændelse – i samme situation som ny opførte bygninger.

Årsagen herfor er afgiftsneutralitet, således at betydelige om- og tilbygninger samt forbedringer nødvendigvis må reguleres, som hvis bygningen var nedrevet og ny bygning var opført.

Neutraliteten opnås dog alene, såfremt sælger har udført arbejdet for egen regning, da køber ved overtagelsen ellers vil erhverve en "gammel" bygning og derfor vil en sådan transaktion falde under fritagelsen i Momslovens § 13, stk. 1, nr. 9. – upåagtet at køber efterfølgende eventuelt udføre eventuelle nødvendige forbedringer.

---

[36] Vejledning SKAT, "Moms på salg af nye bygninger og byggegrunde".

Præcist fremgår det af Momsbekendtgørelsen §55, stk. 1-5, hvor det fremgår, at tidsfristerne nævnt ovenfor vedrørende afhændelse af nye bygninger, således også er gældende for bygninger, omfattet af til- og ombygninger. Herudover reguleres i hvilken grad, at til- og ombygningsarbejder klassificerer en ældre bygning som ny bygning.

Reglen går i al væsentlighed ud på, at der ved større ændringer for så vidt angår til- og ombygninger med en 50% henholdsvis 25% eller herover i forhold til den oprindelige bygningsværdi, henholdsvis for bygning og værdien i fri handel for bygning med jord. Dette vil klassificere bygningen som ny bygning, og en afhændelse skal således følge den momsmæssige behandling herfor. Til denne opgørelse, skal alle håndværksydelser, der aktivt ændrer den faste ejendom[37], indgå. Dette betyder i praksis, at alle eksterne omkostninger, der benyttes til til- og ombygningsarbejder, skal medregnes i grundlaget til opgørelsen. Helt konkret, så skal der altså sondres mellem byggearbejder for egen eller fremmed regning.

Konkret betyder det endvidere, at der ved andet end normal vedligeholdelse skal beregnes, hvorvidt at arbejder udført på en ejendom overstiger specifikke grænseværdier, der herefter er afgørende for klassificeringen.

Reglerne udspringer af det generelle ønske om at følge Direktivets Artikel 12, men Artikel 12 efterlader netop behovet for, at medlemslandende selv foretager en konkret lovregulering af indhold og tolkning herpå. Dette er gjort med udgangspunkt i behandling i lovforslag[38], hvoraf de procentuelle skildringer er bragt. Af lovforslaget fremgår synspunkt om, at såfremt dette ikke kan opgøres pålideligt, vil der kunne ske omgåelse og man ønsker derfor med implementeringen af Artikel 12 i dansk ret at sidestille nye bygninger med bygninger, hvorpå der er foretaget til- og ombygninger, der muliggør markedsmæssigt at kunne konkurrere med nye bygninger.

Administrativ tolkning og praksis

SKAT's vejledning[39] er ved udsendelsen, i forbindelse med indførslen af moms på byggegrunde og nye bygninger, generelt i overensstemmelse med Momsbekendtgørelsen og beskriver udførligt beregningseksempler. SKAT's tolkning synes alt overvejende i overensstemmelse med Momsbekendtgørelsen og lovgivningen. Dog udvider SKAT's vejledning tolkningen til også at omhandle overdragelsens parter og tilføjer således, at overdragelse skal ses i lyset af, at en sådan foretages til

[37] Momsbekendtgørelsen §58, stk. 3
[38] L203 – samling 2008-2009.
[39] Vejledning SKAT, "Moms på salg af nye bygninger og byggegrunde".

tredjemand[40]. Dette fremstår derfor særskilt i vejledningen, men er ikke uden indflydelse, når man skeler til den administrative behandling af området.

I et bindende svar[41], hvoraf der ønskes besvaret, hvilke udgifter der skal medregnes til opgørelsen af 25/50%% reglen, svarer Skatterådet i overensstemmelse med SKAT's indstilling, at der skal medregnes nedrivningsomkostninger i forbindelse med opgørelsen af grundlaget. SKAT kommer entydigt frem til, at arbejder udført for fremmed regning, der ændrer bygningen, skal medregnes i opgørelsesgrundlaget.

National udvalgt praksis

SKAT - SKM2016.82.LSR

Sagens parter og overordnede fakta

Sagens parter er H1 ApS og Skatterådet.

Skatterådet svarede indledningsvis nej til momsfritagelse i de opstillede spørgsmål og By Y1 Havn indklagede sagen for Landsskatteretten.

Overordnet om sagen:

By Y1 Havn vil afhænde grund inkl. for dem afholdt nyopførte bygninger samt hele eller dele af eksisterende bygning. Sagens hovedpunkt er derfor, hvorvidt der er tale om salg af byggegrund og derfor momspligtig jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, 1. og derfor jf. Momssystemdirektivets Artikel 12, eller om der er tale om afhændelse af fast ejendom og derfor fritaget efter Momslovens § 13, stk. 1, nr. 9.

Købesummen er fastlagt på baggrund af stipuleret byggeret. Sælger ansvarsfraskrives og vil efter overdragelse ikke kunne holdes til ansvar over for køber eller senere erhververe.

Køberen indkøber ejendommen med det udgangspunkt at afhænde til boligselskab med ny opførte almene ungdomsboliger. Køberen vil stå for totalentreprise afholdt af boligselskabet.

Der er ikke indgået skriftlig aftale med boligselskabet, da der afventes godkendelse af lokalplan samt afgørelse på den momsmæssige behandling.

---

[40] Vejledning SKAT, "Moms på salg af nye bygninger og byggegrunde", afs. 1.3.2.
[41] SKM2015.153.SR

Et eksisterende pakhus på grunde skal delvist nedrives, men er ikke en del af aftalen. Begge parter er dog bekendt med dette. Dog forventes det, at den ene gavl i pakhuset ikke nedrives.

Af lokalplan fremgår det, at pakhuset i så vidt muligt omfang bevares.

Ved behandling i Skatterådet er man kommet frem til at købet og det efterfølgende salg ikke er momsfritaget.

Parternes påstande for Landsskatteretten:

Klager påstår, at købet og salget skal fritages for moms, da klager er af den overbevisning, at der ikke er tale om en byggegrund. Klager påpeger, at de i kontrakten oplistede forudsætninger, herunder at senere ejer er nødt til at nedrive og genopføre bygning ikke er et udtryk for salg af byggegrund – herunder i overensstemmelse med begreb, der anvendes i Momsloven, i Momssystemdirektivet og af EU-domstolen.

Klager påstår ligeledes, at der ikke begge transaktioner er krav om levering af en bygning og levering uden denne bygning (pakhus) må anses for fravigelse fra den oprindelige aftale.

SKAT påstår, i lighed med Skatterådet, at der er tale om levering af byggegrund i momsretslig forstand og påstår således momspligt i begge salg. Såfremt at retten tager stilling til, at sælger ikke er afgiftspligtig person, gøres det subsidiært gældende, at klager er afgiftspligtig person og derfor, at klagers transaktion med køber skal pålægges moms.

Anbringender for Landsskatteretten:

Klager har til støtte for sin påstand anført:

Der henledes til, at den nuværende bygning ikke bliver fjernet (pkt.1.).

Der er i lokalplan udtrykt et minimumskrav til bevarelse af bygningen, hvorfor det for nuværende ikke kan fastlægges om større dele af bygningen bliver stående (pkt.2).

Det er umuligt, retssikkerhedsmæssigt, at skulle agere ud fra, hvad en kommende køber måtte træffe af beslutninger og der henvises i øvrigt til, at de afgørelser, der normalt lægges til grund for vurdering, typisk indeholder aftale om, at nedrivning sker for sælger regning (pkt. 3.).

At en køber efter overtagelse vil ombygge en ejendom, kan i sig selv ikke være afgørende for, om der er tale om en byggegrund og en vurdering af det modsatte, vil have vidtgående konsekvenser, hvilket ikke har været hensigten i loven (pkt. 4).

SKAT har til Skatterådet oplyst, at man frygter grænsedragninger mellem byggegrunde og bebyggede arealer. Dette kan dog ifølge klager ikke medføre udvidet fortolkning på begrebet byggegrunde (pkt. 5).

EU-domstolen har klart fastlagt, at medlemsstaterne har frihed til at definere byggegrund, men ikke har ret til at ændre indholdet af momsfritagelsen. Domstolen giver klart udtryk for, at ubebyggede grunde, der tjener til bebyggelse er byggegrunde og således ikke allerede bebyggede grunde (pkt. 6).

Herudover påstår klager, at jf. SKAT's egen vejledning herom (Vejledning E nr. 191) at levering af eksisterende bygninger og dertilhørende grunde ikke er momspligtige (pkt. 7).

SKAT har til støtte for sin påstand anført:

Det påhviler medlemsstaterne at foretage en vurdering i henhold til det grundlæggende formål med fritagelsesbestemmelsen, og derfor vurdering af om en grund er beregnet til bebyggelse (pkt. 1).

Fritagelsesbestemmelserne i Direktivet er undtagelsesbestemmelser og skal således tolkes indskrænkende (pkt. 2.).

Medlemsstaterne skal ved vurdering af, hvorvidt der er tale om en byggegrund, tage hensyn til parternes hensigter med leveringen. Der er i sagen tale om et aftalekompleks mellem 3 parter, hvor overdragelsen af ejendom med tilhørende grund skal vurderes ud fra købesummen, og det at en enkelt gavl i en på grunden tilhørende bygning ikke nedrives, skal alene tilskrives det visuelle udtryk og ikke, at der er tale om en eksisterende bygning. Klager har med udgangspunkt i aftalevilkårene i aftalen fuld indsigt i, hvad køber ønsker at benytte grunden til (pkt. 3.)

Landsskatterettens dom og præmisser:

Det er Landsskatterettens klare opfattelse, at der utvetydigt er hjemmel til momsfritagelse for begge transaktioner, under hensynstagen til Momsloven og Momsbekendtgørelsen. Retten ændrer derfor Skatterådets bindende svar til at begge transaktioner er momsfritaget, afgjort med dissens.

Fsva. tolkning

Landsskatteretten afviser påstande om tolkningsspørgsmål og pointerer, at SKAT's juridiske vejledning ikke har retskildeværdi. Der henvises til, at Skatteministeren tidligere har udnyttet bemyndigelsesbestemmelsen i forhold til definition af byggegrunde i Momsbekendtgørelsens §59, hvoraf det fremgår, at byggegrunde er "et ubebygget areal". På baggrund heraf kommer Landsskatteretten frem til, at grundet de faktiske forhold,

hvor begge transaktioner er betinget af, at det den eksisterende bygning overdrages, upåagtet hensigten, at arealet er bebygget og overdragelsen, derfor ikke skal tillægges moms.

Da Skatteministeren allerede har defineret, hvad en byggegrund er, vil det være direkte i modstrid med Grundlovens §43, såfremt SKAT skulle have mulighed for at definere anderledes.

Fsva. hensigt

Da der ikke af aftalen fremgår, at hele bygningen (pakhus) skal nedrives, kan der ikke skeles til afgørelse fra EU-domstolen (Don Bosco), da det netop heraf fremgår, at sælger er forpligtet til at levere en byggegrund.

Fsva. byggeriet

Da byggeriet skal anses som en separat aftale, som SKAT ligeledes gør gældende i den juridiske vejledning, kan der som følge heraf ikke være tvivl om, at byggeriet i sig selv ikke har indflydelse på overdragelsen af bygning og grund i dets nuværende form.

Supplerende bemærkninger

Momsbekendtgørelsens § 57 definerer i øvrigt, hvad der forstås ved bygninger og at begge transaktioner falder herunder.

Vurdering af Landsskatterettens dom:

Dommen tager som udgangspunkt ikke stilling til de fremsatte anbringender. Retten vælger derimod at inkludere Momsbekendtgørelsen og dennes ordlyd i §57. Herefter er indholdet og ordlyden af Momsbekendtgørelsens §57 det altovervejende argument for, at der ikke kan tolkes anderledes, end at definitionen på byggegrund alene omfatter ubebyggede grunde, der er beregnet til opførsel af byggeri. Der skeles derfor ikke til EU-domme og Direktivets indhold med anden henvisning, end at dette allerede må være indarbejdet fra ministeriets side i bekendtgørelsen.

Hvorvidt en byggegrund, hvor en ubetydelig andel af bygningen står tilbage eller hvad den oprindelige hensigt med overdragelsen har været, som det ses i EU-dommene, skeles der ikke til.

Sagen bliver herfra viderebragt byretten, der har videresendt sagen til Vestre Landsret

BS-82/2016-VLR

Parternes påstande:

Sagsøger nedlægger påstand om, at sagsøgte skal anerkende at begge transaktioner skal momspålægges.

Sagsøger har protesteret mod præjudiciel forelæggelse for EU-domstolen.

Sagsøgte påstår i lighed med Landsskatteretten afgørelse, at ingen af transaktionerne skal momspålægges (frifindelse).

Sagsøgte har i tillæg til sagen anmodet om EU-domstolen forelægges spørgsmålet til præjudiciel afgørelse.

Parternes anbringender:

Partnernes anbringender er overordnet set de samme som ved Landsskatteretten

Sagsøger påpeger dog, at der ved ordlydsfortolkning af Momsbekendtgørelsen, tillige skal lægges samme vægt på momsvejledningen[42], der er udsendt samtidigt. Heri henvises der til kapitel 1 og 2 i SKAT's vejledning, hvoraf det fremgår, at såfremt leveringen sker med henblik på, at der opføres en ny bygning, skal transaktionen også ses som levering af byggegrund.

Herudover mener sagsøger, at der bør blive lagt vægt på den økonomiske realitet i aftalen, under hensynstagen til den reelle værdi af bygningen, set i forhold til den pris, der er aftalt i kontrakten.

Sagsøger fremhæver, at det helt klart fremgår af Momssystemdirektivets Artikel 12, at medlemsstaterne overlades at fastlægge, hvad der i momsmæssig henseende skal betragtes som byggegrund.

Sagsøgte mener, at der ikke er hjemmel til bred fortolkning af begrebet byggegrund, og at der derfor ikke er mulighed for sagsøger til at udvide begrebet til at indeholde bebygget grund, som kunne tolkes som byggegrund.

SKAT styresignal, sagsnr.: SKM.2017.27.SKAT

Resumé:

Sagen er et styresignal, som SKAT har fundet anledning til at udsende for at præcisere, hvornår en levering af en byggegrund reelt anses for levereret i momsmæssig forstand. SKAT præciserer på baggrund af en del

[42] Vejledning SKAT, "Moms på salg af nye bygninger og byggegrunde".

tidligere afgivne bindende svar vedrørende netop levering af byggegrunde. Styresignalet tager retsligt grundlag i Momslovens afsnit omkring momsfritagelser i §13, stk. 1, nr. 9, hvor undtagelser til selvsamme fritagelser anføres, herunder altså specifikt levering af fast ejendom. Momsloven tager udgangspunkt i Momssystemdirektivet, hvorfor Artikel 12 om definition af byggegrund og Artikel 135 om fritagelse ligeledes er benævnt som en del af styresignalets retslige grundlag.

Definition af byggegrund

SKAT anvender derudover EU-retten, som via tidligere praksis[43] har vurderet begrebet byggegrunde. På baggrund heraf udledes 4 præmisser; således udgør én præmis, at afgiftsfritagelsen vedrørende ubebyggede grunde alene omfattes af grunde, der *ikke* er beregnet til opførelse af en bygning.

Næste præmis udgøres af en bestemmelse om at alle ubebyggede grunde, hvor det er beregnet, at en bygning kan opføres, skal være omfattet af medlemstaterenes nationale definition for byggegrunde.

Tredje præmis understreger, at fortolkningen om fritagelser ift. en vurdering af byggegrund er en undtagelse til udgangspunktet omkring momspligt af netop byggegrunde, hvilket skal fortolkes indskrænkende.

Slutteligt udledes at også parternes hensigt er afgørende og i øvrigt skal kunne understøttes af objektive beviselementer.

SKAT opsamler herefter egen vurdering af begrebet byggerunde – på baggrund af præmisserne – hvilket således indebærer, at definition på byggegrund jf. SKAT er et ubebygget areal, som efter lov eller forskrifter er udlagt til formål, som muliggør opførelse af en bygning.

SKAT fremkommer herefter med momenter, der kan tillægges vægtning, når det skal vurderes, om en levering af en bygning med tilhørende grund skal sidestilles med en levering af en byggegrund. I udgangspunktet er bygninger over 5 år ikke momspligtige, dog i visse tilfælde kan det momspligten dog indtræde. Særlig fokus er på de tilfælde, hvor parterne har til hensigt at opføre en ny bygning, men ikke afgørende hvorvidt opførslen heraf sker før eller efter overdragelse af ejendommen.

Præjudikat

Nærværende sag er et styresignal fra SKAT. SKAT har efter et antal sager, herunder et antal bindende svar, vurderet, at det vil være formålstjenesteligt med en præcisering på baggrund heraf. Således er der

[43] I sagerne; C-468/93, Gemeente Emmen, C-461/08, Don Bosco & C-543/11, Woningstichting Masdriell.

forventeligt tale om præcisering af retspraksis, på baggrund bl.a. også flere EU domme, hvorfor styresignalet dermed må tillægges en høj præjudikatsværdi.

Opsummering af nationallovgivningens afgrænsning

Generelt er nationallovgivningen baseret på Momssystemdirektivet, da det blev et krav ved ophævelse af fritagelse for merværdiafgift ved overdragelse af fast ejendom, i det følgende er dog de væsentlige bemærkninger omkring implementering i dansk ret, som i nogen omfang var op til medlemsstaterne selv, uddraget.

- SKAT har i senere vejledninger (efter Momsbekendtgørelsens implementering) inkluderet hensigter fsva. køber & sælger ifm. en overdragelses af ejendom.
- Skatterådet har i praksis vurderet ordlydsfortolkende på en vurdering af, hvorvidt der fra enten køber eller sælger var inkluderet hensigtserklæringer.
- Byggegrunde, der tjener til bebyggelse, er alene kun byggegrunde. Bebyggede grunde er ikke underhørende byggegrunde.
- Ordlydsfortolkning af Momsbekendtgørelsen anvendes i overvejende grad, da det forventes, at Momsbekendtgørelsen allerede har indarbejdet de nødvendige bemærkninger.
- Undtagelser til Momsloven, herunder specifikt afsnit om fritagelse, skal fortolkes indskrænkende.

SKAT

Skatteretligt aspekt

Erhvervsmæssig virksomhed og den lovgivningsmæssige regulering

Skatteretten er kildemæssigt opbygget af en større mængde retskilder og legalitetsprincippet er grundlæggende, da skatteretten følger den formelle lovs princip. Dette betyder, at der skal være konsensus mellem retskildeniveauerne, og at trin-lavere retskilder skal være i overensstemmelse med trin-højere retskilder. Ud over de formelle retskilder er skatteretten, som det ligeledes gør sig gældende for momsen, i administrativ praksis styret af cirkulær og vejledninger, der er bindende for den administrative myndighed. I praksis betyder dette, at al skatteret i sidste ende, er bundet af lovgivning og retsafgørelser, hvorfor administrativ praksis, skal være i overensstemmelse hermed. Cirkulær og vejledninger er bindende for myndigheden, Landsskatteretsafgørelser er bindende for myndigheden og retsafgørelser ved andre instanser er bindenden for myndigheden, hvorimod alene retsafgørelser fra højere instanser og lovgivningen er bindende for den skattepligtige[44]. Dette betyder, at skattelovgivningen er et udtryk for retlig polycentri, da alle led i kæden, har indflydelse på, hvad der bliver gældende ret.

Dette skal ses i lyset af, at gældende ret bliver udstukket gennem administrativt fastsatte forskrifter, der ikke er blevet til ved lovgivning, men udstedes med hjemmel i lovgivningen. Sådanne administrative fastsatte forskrifter består af anordninger og generelle og konkrete tjenestebefalinger. Anordningerne har tyngde som lovgivning, og er derfor gældende for både myndighed og skattesubjekt. Dette betyder, at der kan støttes ret på anordningerne og disse ses oftest som bekendtgørelser, værende lovbekendtgørelser og gennemførelsesbekendtgørelser. Tjenestebefalingerne er administrative forskrifter og er derfor bindende for myndigheden, men har indflydelse på hvordan praksis administrativt forvaltes. Retsværdien i tjenestebefalingerne er lav, men har i praksis central betydning i, hvordan der tolkes og vurderes, da skattesubjektet ved at myndigheden er bundet heraf[45]. Cirkulærer er i nogle tilfælde et udtryk for den administrative retsanvendelse og retsfortolkning og er derfor bundet af at have hjemmel i lovgivningen. De vil, specielt i tilfælde hvor lovgivningen er normativt formuleret og derfor efterlader behov for at administrativ praksis, hjælpe til forståelse heraf. Dog kan administrativ praksis tilsidesættes af domstolene, uanset i hvilket hensyn, det er opstået og derfor kan eks. et rimelighedshensyn tilsidesættes, såfremt den administrative praksis er uhjemlet.

---

[44] Skatteretten 1, Pedersen, Siggaard, Winther-Sørensen m.fl., afsnit 1 kapitel 6.
[45] Skatteretten 1, Pedersen, Siggaard, Winther-Sørensen m.fl., afsnit 1 kapitel 6.

I skatteretten opererer man ikke som i Momsloven med definitionen økonomisk virksomhed, men vurderer i stedet for om der bliver udført erhvervsmæssig virksomhed.

Ved erhvervsmæssig virksomhed forstås virksomhed, der udøves for egen risiko, med en incitaments betragtning, i forhold til økonomisk overskud[46]. Dette fremgår ikke eksplicit af skattelovgivningen, men er et udtryk for praksis. Afgrænsning ses i praksis mellem erhvervsmæssig virksomhed, ikke erhvervsmæssig virksomhed og lønmodtager. Dette sker i praksis ved negativ afgrænsning, hvori at alt hvad der ikke er "ikke erhvervsmæssig virksomhed" automatisk vil være "erhvervsmæssig virksomhed", hvis der tale om en virksomhed.

Overordnet er den umiddelbare forskel, ved opgørelsen af overskud i de to scenarier, at alene kildeartsomfattede omkostninger kan fratrækkes ved "ikke erhvervsmæssig virksomhed"[47], samt at eventuelle underskud fortabes[48].

Som udgangspunkt er skattepligten ved værdiforøgelse af afhændelse af formuegoder i Danmark reguleret ved Statsskatteloven. Herunder foreskriver denne, at ejendomme, som udtages til frihed, skal beskattes, såfremt afhændelse af fast ejendom sker i led af handelsvirksomhed eller spekulation[49]. Som udgangspunkt beskattes afhændelse af formuegoder, herunder ejendomme ikke – lex generalis.

Der har sidenhen været reguleret i netop afhændelse af fast ejendom [50], som nu er reguleret ved ejendomsavancebeskatningsloven, der blev indført for at skabe forenklede regler[51] - lex specialis.

---

[46] Den juridiske vejledning 2018-1 C.C.1.1.1
[47] Skatteretten 1, Pedersen, Siggaard, Winther-Sørensen m.fl., Kapitel 5, side 79.
[48] Lærebog om indkomstskat, Michelsen, Askholt, Bolander m.fl., side 190 og side 247.
[49] Statsskatteloven §5
[50] Eks. lov nr. 280 af 7. juli 1960
[51] Ejendomsavancebeskatningsloven med kommentarer - Henrik Peytz

Fast ejendom og skat

I forhold til den generelle skatteret, er ejendomsavancebeskatningen fastlagt, om end omfattende, ret præcist og udtømmende og regulerer alle afhændelser af fast ejendom. Der skeles derfor heller ikke til en spekulationsbeskatning, da EBL[52] § 1 i sig selv er alt omfavnende (dog med hjælp fra afskrivningsloven § 21) og inkluderende[53].

Dette er derfor reguleringen i forhold til, hvem der i forbindelse med afhændelse af fastejendom, vil være skattepligtige.

Selve fastlæggelsen af begrebet fremgår ikke af Ejendomsavancebeskatningsloven, men er en bygning med eller uden grund, samt en grund med eller uden bygning[54].

Når beskatning/fradrag ved afståelse af fast ejendom skal fastlægges, gøres dette ud fra en vurdering om afhændelsen sker som næring – anskaffelse med videresalg for øje – eller om det sker som led i den erhvervsdrivendes drift, enten som udlejning eller som anvendt i virksomheden.

Om afhændelse sker som led i næring eller ej, så sker der beskatning, og det er derfor alene den skattemæssige behandling, der differentierer.

Hvorvidt der er tale om næring, skeles der ved fastlæggelse heraf til flere delelementer, for som helhedsbetragtning at kunne fastslå næring eller ej. I denne betragtning om næringsformodning inddrages kvalitative forhold, der samlet kan godtgøre, hvorvidt erhvervelse og afhændelse af ejendomme sker som led i næring. Sådanne forhold er især den erhvervsdrivendes erhverv, ejendomstypen, aktivitetsniveau og kontinuitet[55].

Såfremt der ikke er tale om afhændelse som led i næring, så beskattes afståelsen efter Ejendomsavancebeskatningsloven, og evt. tab bliver herefter kildeartsbegrænset.

Ejendomsavancebeskatningsloven oplister den præcise beskatning og reglerne herfor, hvoraf det kan udledes, at al afhændelse af fast ejendom skal beskattes, dog med undtagelse af fritagelsesbestemmelser, der regulerer ejerboliger (parcelhusreglen) jf. EBL § 9. Afhændelse af ubebyggede ejendomme er som udgangspunkt altid skattepligtige og kan ligeledes være det, hvis ejerboligen ikke er egnet til beboelse eller tjener som fritidshus[56].

---

[52] Ejendomsavancebeskatningsloven (EBL).
[53] Skatteretten 1, Pedersen, Siggaard, Winther-Sørensen m.fl., afsnit 3, kapitel 2.
[54] Ejerlejlighedsloven, Tinglysningsloven, Udstykningsloven
[55] Lærebog om indkomstskat, Michelsen, Askholt, Bolander m.fl., kapitel 16
[56] Lærebog om indkomstskat, Michelsen, Askholt, Bolander m.fl., kapitel 16, og SKM2002.519.HR

Samlet set, så vil afhændelse af ejendomme, der ikke er skattefri jf. EBL§9 være skattepligtige, og vil derfor uden yderligere hensynstagen til den skattepligtiges anden virke skulle beskattes efter Ejendomsavancebeskatningslovens regler. Det er ikke hensynstagen til, om afhændelse sker som led i økonomisk virksomhed, eller om der er tale om enkeltstående afhændelse eller flere afhændelser (ud over næringsformodning).

Set i lyset af denne opgave, medfører beskatningen, at såfremt en eks. byggegrund afhændes, skal der opgøres en avance i forbindelse hermed, og der udløses således en skat af avancen ud over den momsmæssige behandling. Ved afståelse af en byggegrund med tab, sker der således fremførsel af et underskud til modregning i et fremtidigt overskud på salg af fast ejendom, ud over den momsmæssige behandling.

Som udgangspunkt vil et salg af en byggegrund udløse moms og skat.

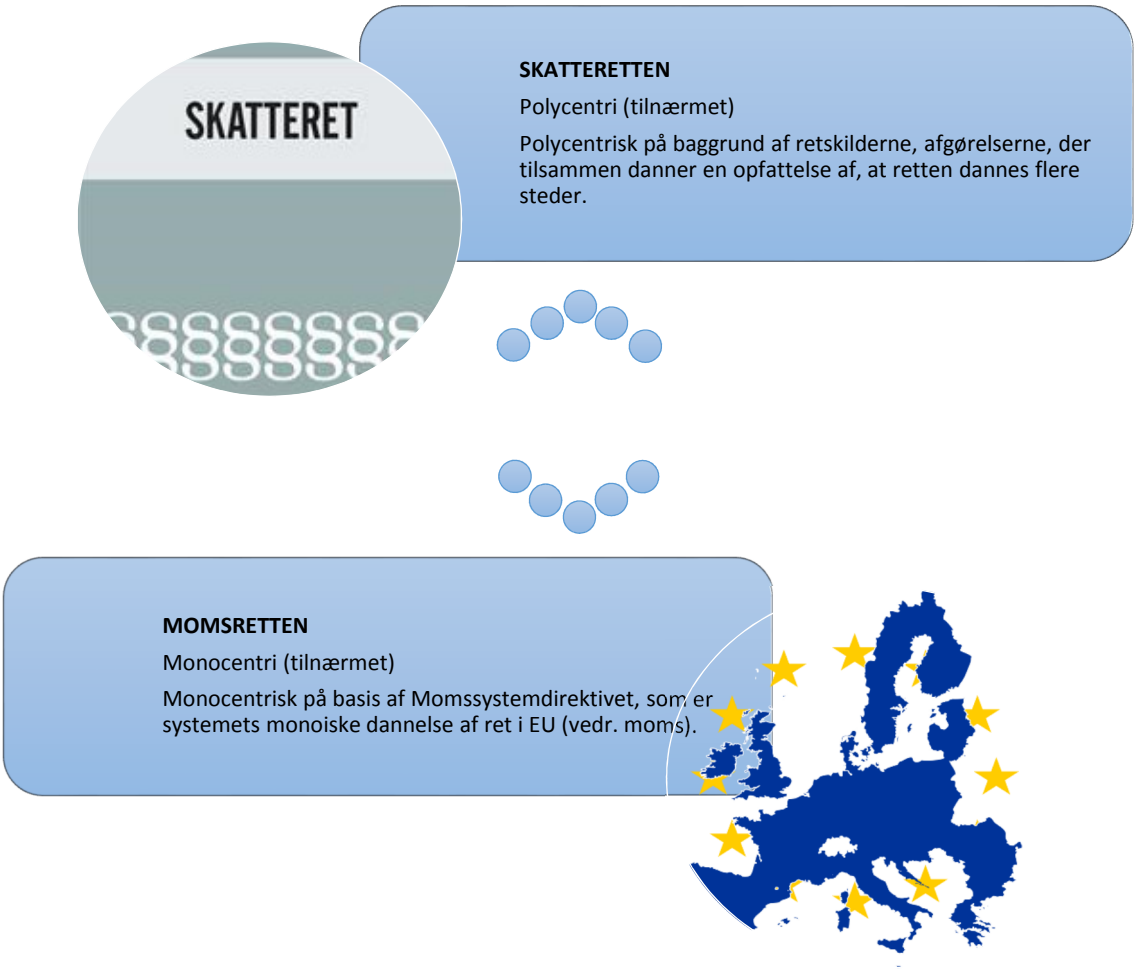
I lyset af ejendomsavancebeskatningen vil afhændelse af fast ejendom, herunder ubebygget grund, der er beregnet til byggeri, være skattepligtig.

Skatten vil beregnes efter reglerne i Ejendomsavancebeskatningsloven og vil enten udløse en skat eller et underskud til brug for modregning i avancer opgjort efter samme lov. Dette betyder, at der ved afhændelse af byggegrund med tab, alene kan modregnes i afhændelse af anden skattepligtig fast ejendom. På trods heraf, vil der skulle afregnes moms af salget upåagtet, at der, alt efter anskaffelsestidspunktet, kan være anskaffet uden moms.

I dette tilfælde vil der, trods tab på byggegrunden skulle afregnes moms, upåagtet at det momspålagte grundlag inkl. moms tillige kan være tab for sælger.

Illustration af skatteretlig vs momsretlig diskrepans

Følgende illustration er tiltænkt som et visuelt opfattelse af den retslige divergens mellem skatterettens og momsretten; det skal dog understreges, at de anførte karakteristika i nogen grad må opfattes som tilnærmede og forenklede for at tydeliggøre forskelle ift. retslig dannelse, men ikke desto mindre et udtryk for det retslige forskel.



Figur 5; Momsretten vs Skatteretten; egen tilvirkning.

Konklusion

Erhvervsmæssig virksomhed vs. økonomisk virksomhed

Skatterettens præmisser og udvikling sker som nævnt i analysen, som en polycentrisk udvikling i retssystemet. Den løbende udvikling og tilpasning sker gennem tolkning og afgørelser, der med sammenhørighed og med hensynstagen til hvad der fremstår som ret og rimeligt, tilpasser sig over tid, til hvad der bliver til gældende lov. Vejen til tilpasning er kort, og uhensigtsmæssigheder kan inden for skatteretten forandres relativ hurtigt.

Moms er som belyst en noget anden størrelse. Da den er reguleret centralt i unionen, vil enhver tilpasning ligeledes skulle tilpasses til den overordnede regulering. Momssystemdirektivet overlader dog en del tolkning til det enkelte medlemslands administrative styring. Dette overlader på papiret en frihed i de enkelte medlemslande til fastlæggelse af definitioner og omfang. Sådanne definitioner og omfang, må nødvendigvis være i overensstemmelse med Direktivet, men praksis viser, at dette endog ikke altid er nemt for medlemslandede.

Af domsanalysen fremgår tydeligt, at de enkelte medlemslande har foretaget stillingstagen til netop dette - men ikke uden udfordringer. Når en tvivl om uoverensstemmelse opstår mellem et medlemsland og Direktivet, behandles denne først ved national domstol, men overlades i principielle sager til præjudiciel vurdering ved EU-domstolen. Dette gør processen lang, og det skaber samtidig en ikke hensigtsmæssig tvivl om retstilstanden, frem til den præjudicielle afgørelse foreligger.

Sammenhørigheden eller mangel på samme, kommer da også til udtryk, når vi skeler til behandlingen inden for henholdsvis skatteretten og momsretten. Dette fremgår tydeligt, når det skal vurderes, om der drives erhvervsmæssig virksomhed hhv. økonomisk virksomhed.

Erhvervsmæssig virksomhed er fast forankret i den skatteretlige forståelse, som værende drift med fortjeneste for øje (bl.a.). Denne præmis er helt udeladt i momsretten, og der vurderes i stedet, hvorvidt der er sket ydelse/mod-ydelse, samt at det har karakter af en vis varighed.

Fuchs afgørelsen bærer også sit præg af, at man fra østrigsk side, har tolket mere over mod skatteretten, da man har nægtet fradrag, end man har taget udgangspunkt i den momsmæssige behandling. Sagen blev da også afgjort på netop præmissen om, at der reelt havde været levering, betaling og af varig karakter.

Samlet fremstår den væsentlige forskel, som værende en ordlydstolkning og derved forskellen mellem to specifikke ord: Overskud og indtjening. Som nævnt ovenfor, så må man formode, at skatteretten ud fra en rimelighedsbetragtning, ikke ved vurdering af erhvervsmæssig virksomhed, bevæger sig nærmere til den momsmæssige klassifikation af økonomisk virksomhed. Den momsmæssige vurdering af økonomisk virksomhed er med afgørelserne fastslået til at være netop en anden størrelse.

Om det er i medlemslandenes interesse, at EU-domstolen tolker økonomisk virksomhed, som den gør og om man ved sammenholdelse af medlemslandenes vurdering af erhvervsmæssig virksomhed, ville kunne tegne et billede af, om der egentlig er sammenhørighed herfor og om tolkningen af økonomisk virksomhed momsmæssigt kunne genovervejes, ville være en interessant. Dette er dog ikke belyst i denne opgave.

Økonomisk virksomhed EU og DK

Den afgiftspligtige person i momsmæssigt henseende er defineret i Direktivet og bredt formuleret. Med udgangspunkt i domsanalyse og analyse af Direktivets præambel, står det klart, at der som udgangspunkt er to forudsætninger, der skal overholdes.

For det første er det en forudsætning, at der skal være sket en overgang af ydelse og modydelse, således at der er flyttet varer eller ydelser fra en økonomisk virksomhed til en aftager, samt at denne har modtaget modydelse herfor. Der skeles i den forbindelse ikke til, om modydelsen skaber overskud, eller at den økonomiske virksomhed har overskud for øje, men alene til at den oppebærer en indtægt. I Fuchs dommen ser man tydeligt, at selve transaktionen er rigeligt, set i lyset af at der bliver købt mere af samme ydelse, end der bliver solgt og til samme pris. Derfor blev det i Fuchs dommen pengetransaktionen, der blev klassificeret som indtægt, der blev afgørende.

Herudover behandler dommen den anden præmis i forudsætningen - varighed, men da der ikke i sagen er tvivl om, at der er sket varig leverance, behandles dette ikke nærmere. Hvad der konkret skal til, førend der er opnået varig leverance, er ikke defineret kvantitativt i Direktivet, og fremgår ikke tydeligt af afgørelserne fra EU-domstolen. I Renate Enkler sagen, blev der udstukket retningslinjer for dette, hvoraf det fremgår, at omstændighederne herunder periode skal vurderes som momenter i forhold til varig karakter.

Dansk praksis ses i al væsentlighed i overensstemmelse med Direktivet.

Dette underbygges af, at man i den administrative praksis lægger samme forudsætninger til grund, for så vidt angår vurderingen af økonomisk virksomhed. Ved vurdering af dette er afgørelsen i SKM2015.697.HR med til at kaste lys over, hvorledes den administrative praksis tolkes i dansk retspraksis. Ved vurdering af hvorvidt der er tale om ydelse og modydelse, skeles der ikke til en pengetransaktion, men sparede omkostninger. De sparede omkostninger var således rigelig modydelse til at statuere økonomisk virksomhed, med de konsekvenser det havde til følge. Heller ikke i den danske dom blev varigheden ikke nævnt, da der ikke kunne være tvivl om, at dette kriterie var overholdt. Anmodning om prøvning ved EU-domstolen blev afvist, under henvisning til at reglerne på området er klart fastlagt, og afgørelsen ikke ville få andet udfald ved en præjudiciel prøvning.

Når man sammenholder EU-retten, Direktivet og dansk praksis, fremstår det alt overvejende i overensstemmelse. Selve vurderingen af økonomisk virksomhed er bredtfavnende, og bør jf. Direktivet og afgørelsen inkludere alle med erhvervsmæssige aktiver, der muligt kan give indtjening ag varig karakter.

I forhold til den konkrete vurdering af modydelse, fremstår det ikke helt klart, hvordan EU-retten ville behandle den danske sag, da det alene er besparelse, der er modydelse og der i Fuchs sagens afgørelse bliver lagt vægt på, at der sker likvide overførsler. Dog vil vi antage, at man sandsynligt ville nå frem til samme vurdering ved EU-retten.

Om systemet er hensigtsmæssigt, og om det reelt er tiltænkt at være så bredtfavnende, som det er i dag, kan vi ikke vurdere, men ordlydsfortolkningen ved EU-domstolen, der nødvendigvis inkorporeres efterfølgende i nationallovgivning, lader til at udstrække sig til formalia - nærmere end realia.

Kvalifikation byggegrunde og nye bygninger

Direktivet beskriver klart i Artikel 12, hvorledes byggegrund og nye bygninger kvalificeres momsmæssigt. Der beskrives også klart, at det er op til de enkelte medlemslande, at i forbindelse med implementering er der definitionsmulighed, så længe denne definition er i overensstemmelse med direktivet.

Herunder har der gennem en række præjudicielle forespørgsler ved EU-domstolen, sket en yderligere afklaring af, hvordan landende bør tolke. Heraf fremgår det, at en del af vurderingen bør vægtes i forhold til hensigt og formål med det overdragede, herunder eksplicit det økonomiske indhold af aftalerne. Dommene viser dog, at det ikke har været nemt for medlemslandede at få definitionerne på plads. Der er fremkommet nogle tvivlsspørgsmål, hvoraf en del har betydet, at man i medlemsstaterne skal rette ind. Da EU-retten er monocentrisk, sker udviklingen på området alene ved, at man fra medlemslandede retter ind til de præjudicielle afgørelser uden mulighed for påvirkning i øvrigt. Dette skaber en forholdsvis nem tilpasning, da retningslinjerne udstikkes centralt, men det skaber ligeledes en usikkerhed på ikke afprøvede områder.

Konkret giver det usikker retstilstand i de enkelte lande, når uprøvede områder kan udfordres med en betydelig og omfangsrig prøvning ved EU-domstolen og et tungt administrativt system, hvor ændringer skaber grobund for omgørelser tilbage i tid. Dog giver dommene en sikret og neutral tolkning mellem medlemslandende.

Som kvalitative punkter i vurderingen ved EU-domstolen ses tydeligt en sammenhæng fra sag til sag. Det er således specifikt om en grund er egnet til byggeri, formalia i aftalen og en hensigtsbetragtning i forhold til en indgået aftale. Herudover er det nødvendigvis alene gældende, såfremt der er tale om økonomisk virksomhed og derfor ikke ved privatpersoners udnyttelse af privat ejendomsret.

I forhold til hensigtsbetragtningen skeles der fra EU-domstolen til, hvad købers nytteværdi er af det overdragede og derfor transaktionens beskaffenhed.

I momsloven og momsbekendtgørelsen, hvori præmisserne er beskrevet, regulerer den danske tolkning og reglerne på området. Heraf fremgår, at loven i sin væsentlighed er i overensstemmelse med Direktivet.

Byggegrunde og nye bygninger, er indarbejdet i Momsloven som en undtagelse til undtagelse. Da oplistningen er fritagelser i Momslovens §13, er disse dermed oplistet som undtagelser til hovedreglen, og skal derfor læses indskrænkende, hvorved ordlyden bliver vigtig ift. tolkningen. Dette betyder i praksis, at tolkningen ikke kan udvides, og derfor bliver ordlyden i Momsbekendtgørelsen afgørende for denne tolkning og dermed den følgelige forståelse af bygninger og byggegrunde. Dette gør sig gældende, da man placeringsmæssigt i Momsloven ender med en negativoplistning i forhold til fritagelsesreglen.

Af Momsbekendtgørelsen fremgår en vurdering af byggegrunde, og af den bliver det præciseret, at der alene skal være tale om en grund beregnet til byggeri. Behandlingen af nye bygninger og forbedringer fremstår kvantitativt opgjort og er derfor mere overskuelig, hvilket også gør, at vurderingen bliver mere overskuelig, både for den administrative praksis for SKAT men også for den afgiftspligtige, der dermed har nemmere ved at handle, når retspraksis ligger fast.

Tolkning på byggegrunde er behandlet i sagen SKM2016.82.LSR, hvoraf det fremgår, at Landskatteretten ikke mener, at SKAT's praksis er i overensstemmelse med Momsbekendtgørelsens ordlyd. Skatterådet har i deres afgørelse lagt vægt på indhold, omfang og hensigt. Dette er i overensstemmelse med, hvad der ses i de præjudicielle sager ved EU-domstolen. Udfordringen ligger i, at det af præmisserne i Direktivet fremgår, hvilke forhold der er op til det enkelte medlemsland at fastlægge. Dette betyder, at Danmark herunder Skatteministeriet har haft mulighed for at forvalte reglerne. Skatteministeriet har gjort dette, men har i den forbindelse i Momsbekendtgørelsen ikke udvist fornøden dygtighed i forvaltning af omfanget, jf. afgørelsen fra Landsskatteretten.

Der er i vores optik ingen tvivl om, at Skatterådets afgørelse og tolkning er i overensstemmelse med Direktivet og de præjudicielle afgørelser ved EU-domstolen. Vurderingen af det økonomiske indhold af aftaler og hensigten med overdragelse er en grundsten i tolkningen.

Skatterådet ønsker ikke, at ovennævnte sag skulle afprøves ved EU-domstolen. Årsagen herfor kan der kun gisnes om, men i vores optik må det forventes, at EU-domstolen vil lægge vægt på realia, som i de

fortilfælde, der er blevet afgjort. Der er selvfølgelig en risiko for, at EU-domstolen vil lægge til grund, at det er op til den enkelte medlemsstat at fastlægge rammerne for tolkningen og derigennem komme frem til, at den nationale ramme må være den afgørende. Set i forhold til neutralitet og ligestilling i Unionen må det dog forventes, at dette ikke er tilfældet.

En afgørelse vil dog kunne udmønte sig i, at man fra dansk side er nødt til at tilrette lovgivningen og derfor ikke kan fastholde tidligere afgørelser, da det i så fald skulle ske med tilbagevirkende kraft.

I det konkrete tilfælde med grunden og facaden på Odense havn må det dog tolkes således, at Skatterådet ønskede en afgørelse, der underbygger den nuværende tolkning af praksis, og derfor ville en afgørelse til fordel for Skatterådet skabe fast praksis. Da sagen sendes til EU-domstolen til præjudiciel behandling, er det ens betydende med, at der er usikker retstilstand på området, og således bliver der skabt tvivl om den nuværende administrative praksis.

At sagen ender med, at skulle præjudiciel behandles betyder, at tvivlen til den administrative praksis vil være usikker i en længere periode, hvilket kan have uhensigtsmæssig betydning for praktikerne. Der er ligeledes en risiko for, at SKAT vil få en irettesættelse, da de selv har defineret praksis, upåagtet EU's suverænitet over for medlemslandede.

Dansk praksis er i altovervejende grad i overensstemmelse med Direktivet, og SKAT administrerer praksis i overensstemmelse hermed.

Økonomisk virksomhed

For så vidt angår økonomisk virksomhed, bliver der i dansk praksis og ved afgørelserne ved EU-domstolen lagt vægt på de samme forhold. Det eneste sted, hvor der kan være en snært af uoverensstemmelse, er, at EU-domstolen som nævnt har lagt vægt på den likvide transaktion, hvor der i dansk praksis også tillægges en vægt på sparede omkostninger som værende i overensstemmelse med EU praksis. Det kan antages, at dette ville få samme vægt, såfremt dette blev prøvet ved EU-domstolen.

Samlet er det den økonomiske indtjening, upåagtet tilsigtet overskud, der er afgørende, og betragtningen om, at sparede omkostninger falder herunder, forekommer korrekt.

Vi mener, at SKAT's praksis er i overensstemmelse med Direktivet.

Byggegrund og nye bygninger

Nye byggegrunde er defineret klart og har ikke givet anledning til spørgsmål til kvalifikation. For nye bygninger gælder nogle præcise forudsætninger, der er defineret kvantitativt. Formuleringen er medtaget i den danske fortolkning og har derfor ikke givet anledning til store tvivlsspørgsmål.

Byggegrunde er en anden størrelse, og der har derfor været behov for, at EU-retten har måtte træffe præjudicielle afgørelser herom.

Betragtninger, der er lagt til grund herfor, ses også inddraget i dansk praksis på området. Dog ses det, at man i definitionerne i dansk ret, ikke har formået at indlemme reglerne efter hensigten. Dette har skabt en usikkerhed med en sort/hvid betragtning om, hvornår en byggegrund er en byggegrund, hvilket i sidste ende kan vise sig at give problemer for SKAT. Da SKAT ikke har samme mulighed for at lade praksis indvirke på retstilling og tolkning, som i skatteretten, opstår der utilsigtede udfordringer.

På trods af SKAT's ønske herom, vægter realitetsbetragtning ikke lige så højt, som den gør i Direktivet og EU-rettens afgørelser. Man har fra SKAT's side udstukket et nyere styresignal SKM2017.27.SKAT, hvoraf tænkte scenarier fremgår, for dermed at italesætte mulige scenarier ved overdragelse af fast ejendom. Det fremstår indledningsvist som en positiv/negativ-liste, men er det langt fra. Styresignalet afsluttes meget bredt, hvoraf det fremgår, at såfremt en overdragelse sker med henblik på byggeri, er der tale om en byggegrund.

Det er en meget bred fortolkning og går nok også et skridt længere end EU's afgørelser. Dog kommer man ønsket om at inddrage "hensigt" i møde, og vi formoder, at dette har være tanken. Det må nødvendigvis herefter bero på en konkret vurdering af hver enkel sag.

Man forsøger således at skabe administrativ praksis forud for afgørelsen ved EU-domstolen og derved sørge for ro omkring tolkninger - frem til afgørelsen fra EU.

Vi mener, at SKAT's praksis er i overensstemmelse med Direktivet, men at SKAT's praksis muligvis mangler nødvendig lovhjemmel, når det kommer til kvalificering af byggegrunde.

Erhvervsmæssig virksomhed vs. økonomisk virksomhed

Forskellen mellem erhvervsmæssig virksomhed og økonomisk virksomhed er en naturlighed, for så vidt angår, at der er tale om to særskilte regelsæt. Udfordringen opstår, når disse regelsæt skal fungere sammen og have indflydelse på samme område.

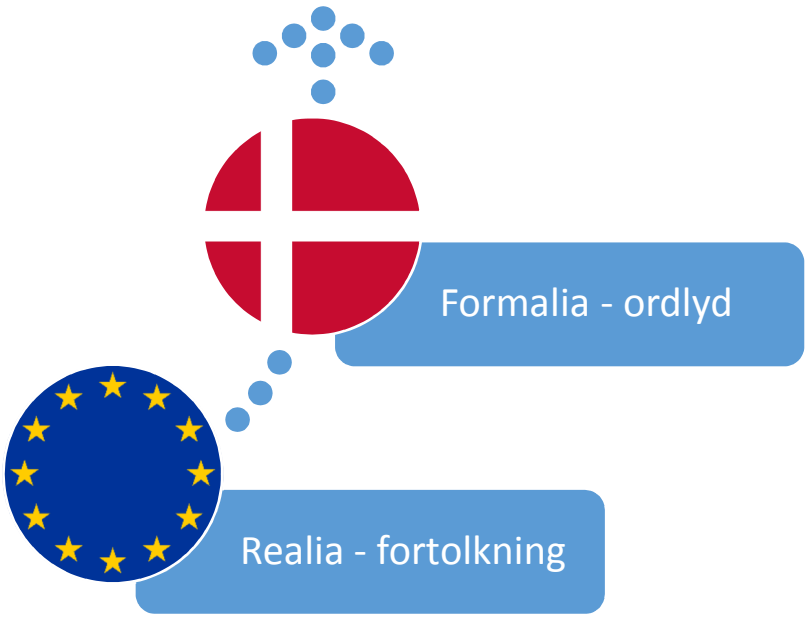
Udfordringerne opstår, når der skeles til det bærende element, at der er divergens mellem hensigten omkring overskud. Dette betyder, at en byggerund, der er købt førend momsafgift på byggegrunde, reelt i

dag kan ende med at skulle sælges med underskud og afregning af moms. Det skattemæssige underskud er kildeartsbestemt og kan således alene benyttes til overskud i anden indkomst fra afhændelse af fast ejendom.

Reglerne er forholdsvis klare på begge områder og skaber således ikke tolkningsproblemer, men kan skabe uhensigtsmæssige udfordringer da reglerne ikke arbejder i samme retning.

Illustration af EU's praksis vs national praksis og den påviste diskrepans

Følgende illustration er tiltænkt som et visuelt opfattelse af den påviste divergens mellem EU's praksis og national praksis; det skal dog understreges, at nærværende illustration følger konklusionens nærmere præcisering af forskelle men også ligheder.



Figur 6; National praksis vs. EU praksis, egen tilvirkning.

Perspektivering

EU-Kommissionen fremlagde den 4. oktober 2017 et udspil til en gennemgribende reform af momssystemet, som pr. 1. januar 2019 tager sin effekt indenfor 4 hovedområder[57]:

- bekæmpelse af momssvindel,
- indførelse af et system til at afregne moms ét sted,
- større ensartethed vedrørende afregningsland samt
- forenkling af faktureringsreglerne.

Reformforslaget er første del af en pakke på 2, hvoraf 2. del forventes i løbet af 2018 – og væsentligst gælder, at der er tale om EU forsøger at ensrette momssystemet, således at der hverken er smuthuller, der kan anledning til svindleri eller i øvrigt anderledes fortolkninger. Reglerne danner et yderligere grundlag for en forøget ensretning, ikke en ændring, der decideret rammer inden for moms på byggegrunde, men dog desuagtet en ensretning med dertil positive afkast. Fx som artikel[58] om pressemeddelelsen anfører, "Hvis momssystemet forenkles og satser og grundlag i landene tilpasses, vil det skabe større gennemsigtighed."

Den samlede gennemsigtighed og dermed også almindelig overbevisning om de grundlæggende momsregler og ikke mindst fortolkning heraf vil forventeligt også give sig udslag i de nationale retters forståelse.

Præjudicielle spørgsmål vil fortsat kunne forelægges Domstolen, men en forøget forståelse af EU reglerne må give anledning til en måske større ensretning set over landegrænser.

Det generelle billede af nærværende afhandling støtter op på denne forståelse, således at der er generelt set er ensretning lovgivningen imellem. Dog er det samtidig også vurderet, at den klare ensretning ligger inden for lovgivningens ordlyd, men at der tværtom inden for de tolkningsmæssige problematikker kan være tolkningsmæssig (mindre) divergens.

---

[57] Pressemeddelelse fra EU-kommissionen; 19.4.2017;
http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-3443_da.htm
[58] Tænketanken Europa, notat 25.10.17, "På vej mod en mere fair og fælles skat i EU".
http://thinkeuropa.dk/sites/default/files/notat_pa_vej_mod_en_mere_fair_og_faelles_skat_i_eu.pdf

En vurdering kunne fremadrettet ligge i og omkring, hvorvidt denne ensretning skal indrettes også for de tolkningsmæssige spørgsmål eller om den tolkningsmæssige divergens må fortsætte? Skal der ske en ensretning også af de tolkningsmæssige spørgsmål, så må en start være at ophøre alle stand-still klausuler, som vil være til direkte hindring for en ensretning. Samordnet vil det også give grobund for en yderligere overstatslig kontrol, fratagende nationalstaterne yderligere magt, hvilket i lyset af Brexit[59] også vil give anledning til yderligere kritik af EU i sin helhed. Samlet set en proces, der vil være omfattende og ændre det generelle billede af EU.

I udgangspunktet må det således forventes at fortsætte, således det er op til nationalstaterne selv at implementere diverse begrebsmæssige forståelser. Uddelegeres dermed denne implementeringsmæssig opgave, må en vis spændvidde trods alt forventes. Det skal hertil tilknyttes en bemærkning om, at spørgsmål af en vis karakter fortsat kan tages op, hvis det er af præjudiciel karakter – hvilket dermed burde give anledning til en rimelig cirkulær kontrol. Modvægtningen til denne argumentation er dog, at spørgsmål skal tages op af den nationale domstol, og det må derfor, ikke som det gængse retssystem, forveksles med en rettighed.

Slutteligt kan det nævnes, at afhandlingen i al væsentlighed har gennemgået EU's praksis kontra national praksis. I lyset heraf med nogle forskelle og mange ligheder. Meget af forskellen i forbindelse med den nationale implementering af begreber & definitioner, hvor der til tider skeles mere til formalia end realia. Det kunne i lyset af ovenstående reformation af EU's system være spændende også at belyse samme komparative vurdering, - efter implementering af det nye system.

[59] Den 23. juni 2016 stemte den britiske befolkning med et flertal af de afgivne stemmer ja til at forlade EU ved en vejledende folkeafstemning.

Litteraturliste

Bøger

Momssystemdirektivet, Flemming Lind Johansen, Udgave 1, 2008, ISBN: 978-87-619-2125-3

Juridisk teori, metode og videnskab, Jens Evald, Udgave 1, 2016, ISBN: 978-87-574-3560-3.

Retskilder & Retsteorier, Tvarnø og Nielsen, Udgave 4, 2014, ISBN: 978-87-574-3268-8.

Lærebog om indkomstskat, Michelsen, Askholt, Bolander m. fl., Udgave 14, 2011, ISBN: 978-87-574-2558-1.

Skatteretten 1, Pedersen, Siggaard, Winther-Sørensen m. fl, Udgave 6, 2013, ISBN: 978-87-619-3333-1.

Moms manual 2017, Engers Pedersen, Prip, Udgave 1, 2017, ISBN: 978-87-619-3859-6.

Love og regler

- Rådets Direktiv 2006/112/EF (Momssystemdirektivet)
- Bekendtgørelse af lov om merværdiafgift (Momsloven)
- Bekendtgørelse om merværdiafgift (Momsbekendtgørelsen)
- Traktaten om den Europæiske Union, TEU artikel 4, (EU-traktaten (artikel 4))
- BEK nr. 814 af 24/06/2013
- Lovforslag nr. L 203 af 22. april 2009
- Lov nr. 520 af 12. juni 2009
- Statsskatteloven
- Lov nr. 280 af 7. juli 1960
- Ejendomsavancebeskatningsloven med kommentarer - Henrik Peytz
- Ejerlejlighedsloven
- Tinglysningsloven
- Udstykningsloven
- Den juridiske vejledning 2018

Notater, afhandlinger, links mv.

- Retskilder og Domstolene, kapitel 1; http://samples.pubhub.dk/9788792098627.pdf (tilgået senest 13/04/18)
- Vejledning SKAT, ”Moms på salg af nye bygninger og byggegrunde”; ISBN 978-87-7121-640-0
- Afhandling, Mette_Buskbjerg_Gade - moms på byggegrunde - ift. EU-ret
- Afhandling; dan_andersen - moms på byggegrunde

- Afhandling; Rikke Thøgersen – Viderefakturering inden for koncernforbundne selskaber – set i et momsmæssigt perspektiv.

Domme

EU

C-468/93, Gemeente Emmen, C-461/08, Don Bosco & C-543/11, Woningstichting Masdriell, Slaby-Kuc (C-180/10 & C-181/10), Komen (C-326/11), Kezic (C-331/14), Don Bosco (C-461/08), C-219/12 Thomas Fuchs, C-230/94 Renate Enkler, C-263/15, Lajvér.

DK

SKM2013.309.SR, SKM2012.718.SR, SKM2013.309.SR, SKM2014.177.SR, SKM2015.234.SR, SKM2016.141.SR SKM2014.554.SR, SKM2014.572.SR. SKM.2013.215.SR, SKM.2012.505.SR, SKM.2010.745.SR, SKM2016.82.LSR, SKM.2017.27.SKAT, SKM2013.517.ØLR senere stadfæstet af Højesteret i SKM2015.697.HR.

Andet

- Pressemeddelelse fra EU-kommissionen; 19.4.2017; http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-3443_da.htm (tilgået senest 13/04/18)
- Tænketanken Europa, notat 25.10.17, ”På vej mod en mere fair og fælles skat i EU”. http://thinkeuropa.dk/sites/default/files/notat_pa_vej_mod_en_mere_fair_og_faelles_skat_i_eu.pdf (tilgået senest 13/04/18)

Bilag

Uddrag fra Momssystemdirektivets Artikel 9-12.

AFGIFTSPLIGTIGE PERSONER[60]

Artikel 9

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 alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Ved økonomisk virksomhed forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.

2. Ud over de i stk. 1 omhandlede personer betragtes som afgiftspligtig person enhver person, der lejlighedsvis leverer et nyt transportmiddel, der af sælgeren, af kunden eller for disses regning, forsendes eller transporteres til kunden til steder uden for en medlemsstats område, men inden for Fællesskabets område.

Artikel 10

Eftersom økonomisk virksomhed kun kan udøves selvstændigt, jf. Artikel 9, stk. 1, er lønmodtagere og andre personer ikke omfattet af momsreglerne, i det omfang de er forpligtede over for deres arbejdsgiver ved en arbejdskontrakt eller ved et andet retligt forhold, som skaber et arbejdstager-arbejdsgiverforhold med hensyn til arbejds– og aflønningsvilkår og arbejdsgiverens ansvar.

Artikel 11

Efter høring af Det Rådgivende Udvalg vedrørende Merværdiafgift, i det følgende benævnt »Momsudvalget«, kan hver enkelt medlemsstat betragte personer, der er etableret på samme

[60] http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:2006L0112:20130815:DA:PDF (link til Momssystemdirektivet)

medlemsstats område, og som i retlig forstand er selvstændige, men finansielt, økonomisk og organisatorisk er nært knyttet til hinanden, som én enkelt afgiftspligtig person.

En medlemsstat, som gør brug af den i stk. 1 omhandlede mulighed, kan træffe de nødvendige foranstaltninger for at forebygge momssvig eller momsunddragelse ved anvendelsen af denne mulighed.

Artikel 12

1. Medlemsstaterne kan som afgiftspligtig person anse enhver, der lejlighedsvis udfører en transaktion henhørende under de i ►**C1** Artikel 9, 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.

2. Ved anvendelsen af stk. 1, litra a), forstås ved »bygning« enhver grundfast konstruktion.

Medlemsstaterne kan fastlægge de nærmere betingelser for anvendelsen af det i stk. 1, litra a), anførte kriterium på ombygninger og definere begrebet »tilhørende jord«.

Medlemsstaterne kan anvende andre kriterier end første indflytning, som f.eks. perioden mellem dagen for bygningens færdiggørelse og dagen for første levering, eller perioden mellem dagen for første indflytning og dagen for senere levering, såfremt disse perioder ikke overstiger henholdsvis fem og to år.

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.