



Moms på nye bygninger og byggegrunde

Er den danske fortolkning i overensstemmelse med EU retten?

VAT on supply of buildings before first
occupation and building land

Is the Danish interpretation consistent with EU law?

Kandidatafhandling

Cand.merc.aud.

Copenhagen Business School

Forfatter: Mette Buskbjerg Gade

Vejleder: Flemming Lind Johansen

Anslag/ fysiske sider: 181.988/ 80

10. september 2015

Executive summary

With effect from January 1 2011, Denmark forfeited the previously used derogation clause, and implemented article 12 from the *Council Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax*, in an attempt to accommodate the desire for harmonization within the European Union concerning VAT. The article in question exempts transactions concerning commercial transfer of buildings, before first occupation (hereafter referred to as new buildings), and building land from the general VAT exemptions on real estate.

The specific provisions in article 12 of the Directive states that the Member countries has the individual authority to determine the interpretation of these terms in regards to national legislation. However, despite this individual right set forth in the Directive, existing case law concerning The EU Court's interpretation of these terms has to be considered as well. The individual right set forth in the Directive is therefore somewhat curtailed as the member countries has a duty of loyalty concerning EU consistent interpretation in relation to all EU institutions, including the EU Court. The member states are therefore obligated to consider the case law in regards to the national interpretations. The rulings in scope of this thesis, states, inter alia, that the role of a taxable person, selling a building land or a new building, is of great significance when ruling if a transaction is to be considered a supply of building land or an old building, and subsequently taxable or nontaxable.

With the above-mentioned rulings, the European Court of Justice has provided the European member states with an overall framework concerning the definition of the terms in question. This thesis will be based on the legal dogmatic method and seek to account for this overall framework, and analyze, if the Danish administrative practice in this area is consistent with the framework in question. The analysis is based on binding administrative decisions from the Danish tax authorities, mainly the Danish Tax Council, concerning doubts of the VAT consequences related to transactions with building land and buildings before first occupation. It is important to note that the Danish administrative practice upon the subject does not constitute a precedent, however due to the lack of case law in this area; the analysis of the administrative practice seeks to create a presumption of future case law.

Furthermore, this thesis clarifies the mechanisms behind the VAT system, in order to put the implementation of these rules in a broader perspective in relation to the harmonization within the EU, including the political considerations and the economic factors. The discussion has a particular focus

at the principle of neutrality in the VAT System. A principle set forth to ensure taxation remains neutral in relation to business structures and consumer choice. The section will furthermore highlight which economic operators, who will be most affected by this implementation in national legislation, and discuss the possible consequences in this particular market.

Based on the analysis, it is not possible to extract a clear and unambiguous interpretation in relation to the national administrative practice. The Danish tax Authority does not always reach similar results even though circumstances of some cases seem similar. However, it is possible to derive an indicator from the analysis and derive a predominantly administrative practice upon the subject.

This thesis concludes that the Danish administrative practice in general is in accordance with the overall EU framework in relation to the interpretation of new buildings. However, as the EU case-law upon the subject is somewhat sparse, the national interpretation merely need to be in accordance with the provisions set forth in the Directive, without extensive consideration to any limitations defined by EU case-law. The administrative practice concerning the definition of building land however is not entirely in accordance with the overall EU framework. In certain aspects, the Danish tax authority seems to interpret the provisions of the Directive somewhat more strictly, than it is intended within the EU court given the general purpose defined in EU case-law.

Executive summary	1
1.0 Indledning	6
1.1 Problemformulering	7
2.0 Metode og disposition.....	8
2.1 Juridisk metode.....	8
2.2 Metodiske overvejelser.....	8
2.2.1 EU-retten	8
2.2.2 Administrativ praksis	10
2.3 Anvendte kilder og litteratur	11
2.3.1 Kildekritik	11
2.4 Disposition	12
2.5 Afgrænsning	13
3.0 Lovgivning og samspil mellem retskilder.....	14
3.1 EU-retten	14
3.1.1 Momssystemet.....	15
3.1.2 Afgiftsneutralitet	16
3.1.3 Loyalitetspligten	16
3.1.4 Momssystemdirektivet	18
3.2 National lovgivning.....	18
3.2.1 De nye ændringer	18
3.2.2 Retskilder i dansk ret.....	19
4.0 Begrebsafklaring	21
4.1 Afgiftspligtig person.....	21
4.1.1 Økonomisk Virksomhed.....	21
4.1.1.1 C-219/12 Fuchs	22
4.1.2 Udøvelse af almindelig ejendomsret	23
4.1.2.1 C-155/94 Wellcome Trust	23
4.2 Leveringsbegrebet	25
4.2.1 C-320/88 Safe.....	25
4.3 Sammendrag afgiftspligtig leverance	27
5.0 Redegørelse for EU-rettens referenceramme	29

5.1 Direktivet.....	29
5.2 EU Retspraksis	30
5.2.1 Om præjudicielle spørgsmål.....	30
5.2.2 Den EU retlige afgrænsning af begrebet ”byggegrund”.....	31
5.2.2.1 C-543/11 Woningstichting	31
5.2.2.2 C-461/08 Don Bosco	33
5.2.2.3 C-180/10 og C-181/10 Slaby & Kúć	34
5.2.2.4 C-331/14 Kezic´	35
5.2.3 Den EU retlige afgrænsning af begrebet ”ny bygning”	36
5.2.3.1 C-326/11 Komen	37
5.2.4 Opsummering af EU-rettens afgrænsning	38
6.0 Analyse af national administrativ praksis.....	41
6.1 Bindende svar	41
6.2 Hvornår er der tale om en byggegrund i dansk ret?	42
6.2.1 Definition på en byggegrund	42
6.3 Byggegrund i den administrative praksis	43
6.3.1 Sælgers egenskab	43
6.3.2 Køber og sælgers hensigt – den generelle praksis.....	44
6.3.2.1 Købsaftalen som beviselement	46
6.3.2.2. SKM2014.554 – En potentiel ændring af praksis	47
6.3.3 Den faste ejendoms formål.....	50
6.3.3.1 Principiel bebyggelse	51
6.3.4 Opsummering: byggegrund i dansk administrativ praksis	54
6.4 Hvornår er der tale om en ny bygning i dansk ret?	56
6.4.1 Definition på en ny bygning.....	56
6.4.1.1 Egen eller fremmed regning?	56
6.4.1.2 Lovgivningens definition på en ny bygning.....	57
6.4.1.3 Til- og ombygning.....	57
6.5 Ny bygning i den administrative praksis	58
6.5.1 Værdien af ombygning	60
6.5.2 Opsummering: ny bygning i dansk administrativ praksis	61

7.0 Er dansk administrativ praksis i overensstemmelse med EU-retten?	62
7.1 EU-konform fortolkning af ”Byggegrund”?	63
7.1.1 Ejendommens karakter ved levering	63
7.1.2 Direktivets formål.....	63
7.1.2.1 Den objektive vurdering af en levering	66
7.1.3 Opsummering på fortolkning af byggegrund	67
7.2 EU-konform fortolkning af ”nye bygninger”?	67
7.2.1 Ombygning.....	68
7.2.2 Opsummering på fortolkning af nye bygninger	68
8.0 Mekanismerne bag momssystemet	70
8.1 At være afgiftspligtig eller ej.....	70
8.1.1 Ønsket om neutralitet	70
8.1.2 Det økonomiske hensyn	71
8.1.3 Det politiske hensyn	71
8.1.4 Udlejningsvirksomhed.....	72
8.2 Et ønske om neutralitet eller finansiering?	74
9.0 Konklusion	77
10.0 Perspektivering.....	79
11.0 Litteraturliste.....	81

1.0 Indledning

I foråret 2009 vedtog den daværende VK-regering en omfattende skattereform under navnet ”Forårspakken 2.0 - Vækst, klima, lavere skat”. Som navnet indikerer, var hovedformålet med reformen at sænke skatten på arbejde og gøre Danmark mere grønt. Skattelettelserne skulle finansieres dels gennem højere afgifter på miljø-, klima- og sundhedsskadelig adfærd, samt færre særordninger og mindre støtte til erhvervslivet. Sidstnævnte skulle blandt andet ske ved momsfritagelser (Regeringen, 2009). De momsmæssige ændringer trådte i kraft per 1. januar 2011 og bestod i, at det fremadrettet blev momspligtigt at levere nyopførte bygninger og byggegrunde, såfremt sælger handlede i egenskaben af en afgiftspligtig person. De indførte regler medførte derved en delvis ophævelse af den hidtidige momsfrigivelse for levering af fast ejendom. At der kun var tale om en delvis ophævelse kommer til udtryk ved, at det udelukkende var erhvervsmæssigt salg af byggegrunde og nye bygninger der blev momspligtige ved ændringen. Ophævelsen skete som et led i at bringe de danske regler i overensstemmelse med de gældende EU regler i Momssystemdirektivets artikel 12, hvilket er en undtagelse til fritagelsesbestemmelserne i artikel 135 stk. 1 litra k) og j), hvor Danmark ellers hidtil har benyttet sig af en såkaldt standstill klausul.

Implementeringen i national lovgivning har ikke været helt gnidningsfri, ikke mindst idet Skatteministeriets oprindelige udkast til implementeringen i national lovgivning ikke var i overensstemmelse med ovennævnte direktiv. I det oprindelige udkast til bekendtgørelse og vejledning for de nye regler¹, synes den danske implementering således at være langt strengere end Momssystemdirektivet gav beføjelse til. Efter flere høringssvar stod det klart, at udkastet afledte flere spørgsmål end svar, ikke mindst da vejledningen udvidede begrebet ”erhvervsmæssigt salg” til også at omfatte privates salg af nye bygninger og byggegrunde, hvilket er i direkte strid med Momssystemdirektivet, da Direktivets definition af afgiftspligtige personer, ikke omfatter private, der handler i egenskaben af heraf. Denne formulering i den daværende vejledning blev således stærkt kritiseret af FSR-Danske revisorer. Denne, og andre, misforståelser blev imidlertid afklaret inden en endelig vejledning blev offentliggjort den 2. december 2010. Som en opfølgning på den oprindelige vejledning måtte den daværende Skatteminister, Troels Lund Poulsen i en pressemeddelelse af 12.

¹ Udkast til bekendtgørelse og vejledning om moms på fast ejendom, Skatteministeriets j.nr. 2010-212-0017

oktober 2010 fastslå endeligt: *”Det er ikke meningen, at almindelige danskere skal rammes af denne lov. Derfor kommer de nye momsregler ikke til at gælde for privates salg af deres egen bolig.”*

På trods af dette og den endelige opdaterede vejledning, der tager hensyn til ovenstående uhensigtsmæssigheder, har implementeringen stadig afledt flere fortolkningsspørgsmål vedrørende den nye lovgivning. Dette fremgår blandt andet af de mange bindende svar som Skatterådet er blevet afkrævet siden reglerne trådte i kraft. Der er derfor stadig mange afgrænsningsspørgsmål, der skal afklares, førend der foreligger en entydig og klar praksis i dansk ret for salg af nye bygninger og byggegrunde.

1.1 Problemformulering

Siden implementeringen i national lovgivning har Skatterådet måtte afgive flere bindende svar vedrørende specifikke afgrænsningsspørgsmål for området, men der synes endnu ikke at foreligge en konkret utvetydig administrativ praksis.

Denne afhandling vil derfor gennem foreløbig administrativ praksis, i form af bindende svar fra Skatterådet, søge at afdække *hvorvidt den nationale fortolkning af ”nye bygninger” og ”byggegrunde” i skatteforvaltningen er i overensstemmelse med EU-retten.*

Med henblik på at afdække ovenstående vil afhandlingen indledningsvist klarlægge den overordnede EU retlige referenceramme for området med udgangspunkt i Momssystemdirektivets ordlyd samt domspraksis. Herefter vil afhandlingen gennem en analyse af bindende svar fra Skatterådet søge at klarlægge en afgrænsning af begreberne “nye bygninger” og “byggegrunde” i henhold til den nationale administrative praksis, herunder hvilke karakteristika der vægtes mest i betragtningen, og hvorvidt de bindende svar er utvetydige. Derefter vil det på baggrund af resultaterne i førnævnte analyse, blive diskuteret, hvorvidt den nationale praksis er i overensstemmelse med EU-retten. Til slut vil nærværende afhandling belyse og diskutere de praktiske konsekvenser af den nye lovgivning, herunder hvem bestemmelserne reelt rammer, og endvidere sætte bestemmelserne i et bredere samfundsmæssigt og økonomisk perspektiv for læseren.

Nærværende afhandling henvender sig dermed primært til afgiftspligtige personer, der ønsker en afgrænsning af, hvornår et salg af deres bygninger og byggegrunde er underlagt momspligt eller er fritaget herfor i Danmark, derunder særligt i henhold til hvilke betragtninger, der hovedsagligt vægtes hos skatteforvaltningen i denne vurdering.

2.0 Metode og disposition

2.1 Juridisk metode

Afhandlingen tager udgangspunkt i den retsdogmatiske juridiske metode, hvor den gældende retstilstand for anvendelsen og rækkevidden af Momssystemdirektivets² artikel 12 i relation til national lovgivning søges klarlagt ved gennemgang, fortolkning og systematisering af relevante tilstedeværende retskilder. De relevante retskilder er beskrevet nedenfor. Det videnskabsteoretiske udgangspunkt for både redegørelse samt analyse er af rets positivistisk karakter, hvilket indebærer, at der i disse afsnit søges at udlede hvordan retstilstanden på området *er*, og ikke hvordan den *bør* være.

Foruden den retsdogmatiske metode, vil der endvidere blive anvendt retsøkonomisk teori i afhandlingens sidste diskussionsafsnit omhandlende mekanismerne bag momssystemet. Dette foretages med henblik på at anlægge et andet perspektiv på den gældende ret og give læseren en større forståelse for den samfundsmæssige og økonomiske sammenhæng, som ændringerne skal ses i relation til. Dette sker som et led i anvendelsen af den retspolitiske metode, ved at vurdere disse konsekvenser i henhold til Direktivets egen overordnede norm, i form af afgiftsneutralitet, se afsnit 3.1.2.

2.2 Metodiske overvejelser

Indledningsvist vil styrkeforholdet mellem national ret og EU ret klarlægges med henblik på at lette forståelsen for afhandlingens referenceramme. Derudover vil der være et kort afsnit vedrørende begrebsafklaring, særligt med henblik på at fastslå begreberne ”levering” og ”afgiftspligtig person”, idet disse termer er helt essentielle i henhold til momslovens anvendelsesområde. Begrebsafklaringen vil tage udgangspunkt i den EU retlige referenceramme herfor, hvorfor begreberne belyses med udgangspunkt i EU-Domstolens præmisser i sagerne C-219/12 (Fuchs), C-155/94 (Wellcome Trust) og C-320/88 (Safe).

2.2.1 EU-retten

I redegørelsen vil den overordnede EU-retlige referenceramme for nye bygninger og byggegrunde søges klarlagt gennem Momssystemets bestemmelser, sammenholdt med fem udvalgte domme fra EU-Domstolen. Af dommene søges det at udlede eventuelle retsregler og retsprincipper som skal inddrages

² Rådets Direktiv 2006/112/EF

ved medlemsstaternes retsanvendelse af Direktivets bestemmelser. De fem domme er specifikt udvalgt på baggrund af deres definitionsafgrænsninger for nye bygninger og byggegrunde. De fem domme er som følger: C-543/11 (Woningstichting), C-326/11 (Komen), C-461/08 (Don Bosco), C-180/10 & C-181/10 (Slaby & Kúć) samt C-331/14 (Kezic'). Afhandlingen vil tage udgangspunkt i både de engelske og danske versioner af de refererede domme. Denne sondring er foretaget med henblik på at minimere risikoen for fejlfortolkning af dommenes ordlyd, og derved opnå en mere retvisende analyse, end hvis der blot var taget udgangspunkt i de danske oversættelser. Det skal her bemærkes, at det mest hensigtsmæssige havde været en sammenholdelse med de franske versioner, idet fransk er arbejdssprog ved EU-Domstolen, hvorfor den franske version af en afgørelse som udgangspunkt er den eneste, der givetvis er set og ikke mindst forstået af samtlige dommere tilknyttet afgørelsen (Nielsen & Tvarnø, 2011). Nødvendigheden af at sammenholde afgørelser på tværs af sprog er i overensstemmelse med EU-Domstolen egne fortolkningsforudsætninger beskrevet i sag 283/81 (CILFIT).

Selvom afhandlingen altså tager udgangspunkt i de engelske versioner, skal det imidlertid bemærkes at størstedelen af dommene er afsagt på et andet sprog end engelsk, hvorfor det i disse tilfælde skal understreges, at der analyseres på baggrund af en oversættelse af en dom. I disse tilfælde vil det således ikke være muligt at udelukke uoverensstemmelser mellem oversættelsen og afgørelsen på originalsprog. Sandsynligheden for sådanne uoverensstemmelser søges imidlertid derfor mindsket gennem sammenholdelsen af to oversættelser, som det er beskrevet ovenfor. Når der i afhandlingen refereres til de omtalte afgørelser, vil det ske baggrund af de engelske versioner.

Med henblik på at fastlægge gældende ret i henhold til EU-Domstolens afgørelser, skal det bemærkes, at ”dissens”³ ikke er et ord, der fremkommer inden for EU-retten, hvorfor dette ikke er et parameter man kan lægge til grund for vurderingen af en doms præjudikats værdi. En pågældende EU doms ordlyd må således som udgangspunkt antages at være fuldt ud udtryk for gældende ret (Olesen & Lilja, 2012). Den eneste indikation på uoverensstemmelser fremkommer, såfremt Generaladvokatens forslag til afgørelse ikke udmunder i samme resultat som domstolens. Vægtningen af eventuelle uoverensstemmelser skal foretages nøje, såfremt de tillægges en værdi i henhold til at vurdere rækkevidden af en EU dom. Generaladvokatens forslag til afgørelse vil i nærværende afhandling ikke benyttes i relation til uoverensstemmelser, da dette ikke er fundet at være tilfældet i de anvendte afgørelser, men vil derimod anvendes til at understrege EU-Domstolens betragtninger, når dette er relevant.

³ Når der er uenighed blandt dommerne mht. en afsagt dom

EF-Domstolen skiftede navn til EU-Domstolen i forbindelse med, at Lissabon traktaten trådte i kraft per 1. december 2009⁴. Med henblik på at overskueliggøre nærværende afhandling vil referencer til henholdsvis EF- Domstolen og EU-Domstolen foretages under betegnelserne ”EU-Domstolen” eller blot ”Domstolen”.

Der tages i afhandlingen så vidt muligt afsæt i det gældende Momssystemdirektiv. Momssystemdirektivet er en gennemarbejdet erstatning for EF’s sjette momsdirektiv (Rådets Direktiv 77/388/EØF) samt de stadig gældende bestemmelser i første momsdirektiv (Rådets Direktiv 67/227/EØF), der trådte i kraft per 1. januar 2007. I afhandlingen behandles visse domme af ældre karakter, hvorfor henvisninger i disse afgørelser kan være til det daværende sjette momsdirektiv. Med henblik på at lette forståelsen for læseren vil der, så vidt det er muligt, foretages krydsreferencer til det nugældende Momssystemdirektiv. I afhandlingen vil ”Momssystemdirektivet” og ”Direktivet” anvendes som synonyme begreber herfor.

2.2.2 Administrativ praksis

I analysen tages der ikke udgangspunkt i domspraksis, men derimod i bindende svar fra Skatterådet, da disse anvendes som fortolkningsbidrag til lovgivningen. At der tages udgangspunkt i bindende svar og ikke domspraksis skyldes, at der endnu ikke foreligger en egentlig domspraksis på dette specifikke område, da implementeringen af direktivet i dansk lovgivning stadig må anses som relativ ny. Der foreligger væsentligt flere bindende svar vedrørende definitionen af en byggegrund en definitionen af en ny bygning, hvilket kommer til udtryk i analysen ved at der vil være en langt større vægtning på førstnævnte. Det synes imidlertid ikke relevant at udelukke nye bygninger fra nærværende afhandling, idet begreberne i flere sager bruges i flæng.

Det skal i forlængelse af ovenstående bemærkes, at bindende svar har begrænset præjudikats værdi, hvorfor nærværende afhandlings konklusioner fra dansk administrativ praksis alene vil kunne være udtryk for formodninger og retningslinjer til fastlæggelse af kommende retspraksis for domstolene. Den administrative praksis i form af bindende svar har ingen bindende virkning for domstolene, idet Skatterådets bindende svar kan ændres ved dom og således ikke er af endelig karakter. Flere af de bindende svar kan imidlertid have en vis karakter af præjudikater, om end dette udelukkende

⁴ www.eu.dk, tilgået den 21.07.2015

er inden for forvaltningen⁵, idet enkelte af dem formulerer regler, der efterfølgende benyttes i tilsvarende sager (Riis & Trzaskowski (red.), 2013). Endvidere er det almindeligt antaget, at forvaltningens almindeligt fulgte praksis har en normdannende virkning, om end dette som udgangspunkt er over for forvaltningen selv (Michelsen, Askholt, Bolander, Engsig, & Madsen, 2013).

2.3 Anvendte kilder og litteratur

De primære kilder i nærværende afhandling består af de ovenfor nævnte EU domme, bindende svar fra Skatterådet samt retskilder i form af Momssystemdirektivet, momsloven og momsbekendtgørelsen. Det er således disse, der er afhandlingens primære genstand for analyse. Sekundær litteratur i form af fagbøger, vejledninger og artikler vil blive anvendt med henblik på at forstå, og analysere de primære kilder i afhandlingen. Benævnelsen af primære kilder skal ikke forveksles med retskildehierakiet, hvilket for EU-retten vil blive gennemgået i afsnit 3.1 og for dansk ret i afsnit 3.2.2.

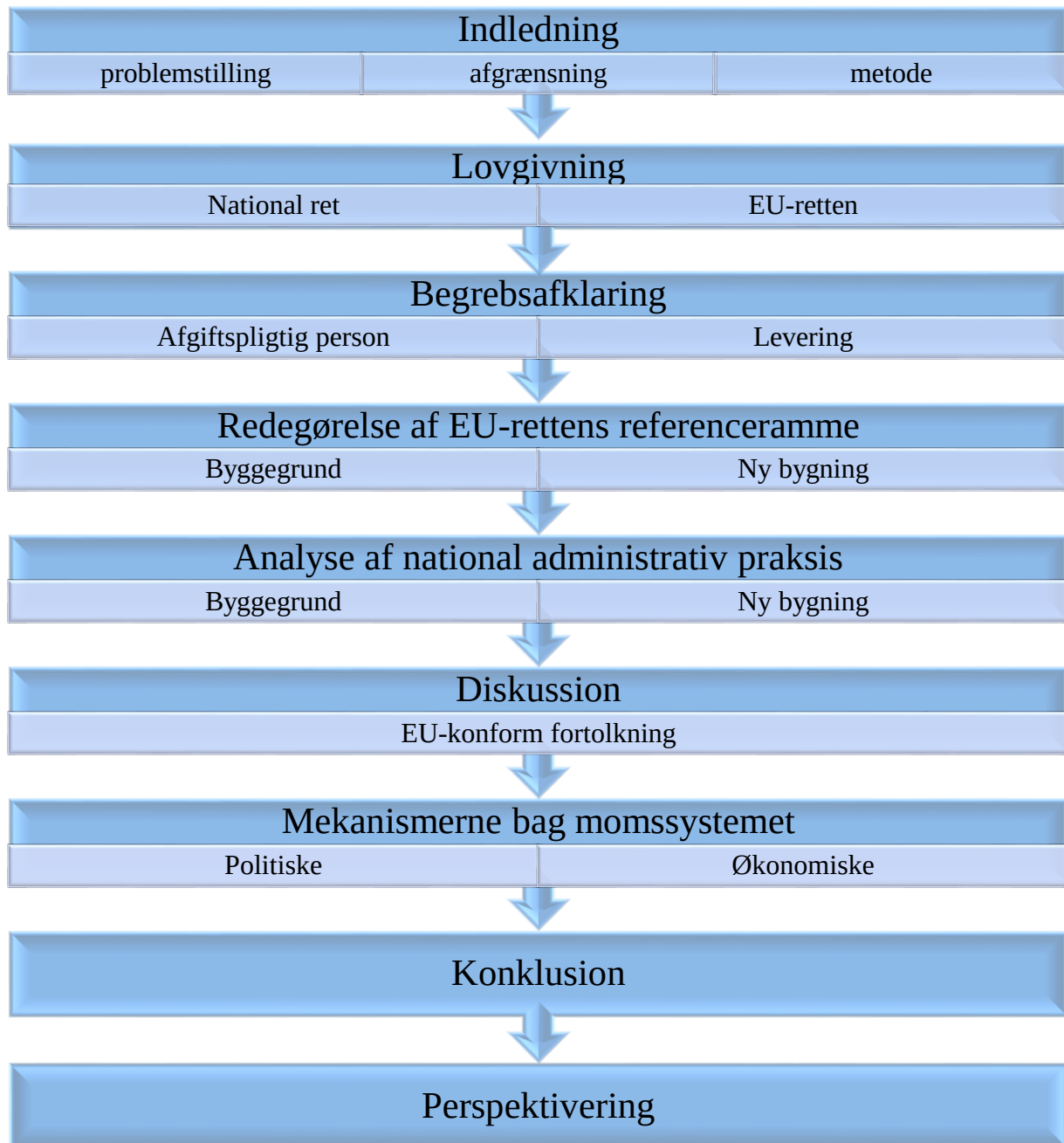
2.3.1 Kildekritik

Selvom nærværende afhandling hovedsagligt berører primære kilder, vil disse stadig blive behandlet ud fra et kildekritisk perspektiv. Ved behandling af lovtekster vil afhandlingen således ikke udelukkende tage udgangspunkt i lovtekstens ordlyd, men ligeledes inddrage ændringslove, bekendtgørelser og forarbejder, når dette er relevant, med henblik på at opnå den mest retvisende fortolkning heraf. De i opgaven belyste EU afgørelser anvendes ligeledes aktivt ved fortolkningen af afgrænsningsspørgsmål i relation til Momssystemdirektivets ordlyd. Endvidere vil der i analysen være en kritisk tilgang til de belyste bindende svar fra Skatterådet, blandt andet ved en løbende vurdering af konsistensen i svarene og de anvendte argumenter herfor.

Ved anvendelse af sekundær litteratur skal det bemærkes, at disse kan være præget af forfatterens fortolkning og subjektivitet i henhold til det belyste emne, samt risikoen for at den pågældende litteratur kan være uaktuel eller irrelevant på baggrund af forældelse. Al sekundært litteratur der anvendes i nærværende afhandling er derfor vurderet og udvalgt i henhold til ovennævnte risici.

⁵ Told- og skatteforvaltningen, også betegnet SKAT

2.4 Disposition



2.5 Afgrænsning

Afhandlingen vil udelukkende behandle reglerne vedrørende levering af nye bygninger og byggegrunde, og dermed ikke behandle særskilte leveringer af bebyggede grunde, selvom disse ligeledes er omfattet af bestemmelserne. Denne betragtning foretages på baggrund af de opsatte rammer for nærværende afhandling og en vurdering af, at materiale i henhold til dette specifikke område er stærkt begrænset, både inden for EU retspraksis og dansk administrativ praksis.

Ligeledes på baggrund af rammerne for nærværende afhandling er det udelukkende momspligten, eller fritagelser herfra, i henhold til salg af nye bygninger og byggegrunde der vil blive behandles. Der vil derfor ikke blive redegjort for de skattemæssige konsekvenser af disse transaktioner. Afhandlingen vil endvidere udelukkende behandle direkte salg af nye bygninger og byggegrunde, og derfor ikke berøre den momsmæssige behandling af indirekte salg i form af et salg af aktier eller andele i et selskab eller forening, der har en underliggende fast ejendom som genstand.

Det skal endvidere understreges at visse begreber, der søges defineret i nærværende afhandling, herunder ”levering” og ”økonomisk virksomhed” udelukkende kan refereres inden for momslovens anvendelsesområde. Afgrænsninger af disse begreber er givetvis anderledes inden for andre lovgivningsmæssige referencerammer, hvorfor en direkte reference herimellem kan være misvisende i henhold til anvendelsen.

Analysen af administrativ praksis er baseret på egen udvalgt administrativ praksis, med henblik på at belyse definitionsbegrænsningerne for begreberne ”byggegrund” og ”nye bygninger” inden for momslovens anvendelsesområde og rækkevidde. Dette bevirker, at analysen ikke er et udtryk for en fuldstændig gennemgang af administrativ praksis i henhold til ovenstående, da dette ikke er muligt inden for rammerne af nærværende afhandling.

Det forudsættes, at læseren har en grundlæggende forståelse for momssystemets basale elementer og opbyggelse, idet en dybdegående gennemgang ikke er mulig under hensyn til rammerne for nærværende afhandling. Denne antagelse vurderes rimelig ud fra afhandlingens tilsigtede modtager jf. problemformuleringen, se afsnit 1.1.

3.0 Lovgivning og samspil mellem retskilder

I nærværende afsnit redegøres der kort for styrkeforholdet mellem EU-retten og national lovgivning. Afsnittet er udarbejdet med henblik på at give en grundlæggende forståelse for afhandlingens referenceramme.

3.1 EU-retten

Inden for EU er der et grundlæggende retshierarki, der bevirker at medlemsstaternes nationale domstole er forpligtede til at fortolke nationale bestemmelser EU-konformt, dvs. i overensstemmelse med bindende retsakter⁶. Retskilderne inden for EU-retten kan klassificeres som følger:

Figur 3.1: Retskilderne inden for EU-retten



Kilde: Egen tilvirkning på baggrund af (Nielsen & Tvarnø, 2011) kapitel 3

Med udgangspunkt i ovenstående figur kan der inden for momsområdet nævnes flere relevante retskilder. I henhold til primærretten, så bemyndiger Traktaten om den Europæiske Unions Funktionsmåde (TEUF) artikel 113 eksempelvis Rådet⁷ til at vedtage bestemmelser om harmonisering

⁶ Eksempelvis forordninger, direktiver og afgørelser.

⁷ ”Det Europæiske Råd”: Bestående af stats- og regeringscheferne i medlemsstaterne samt formanden for Kommissionen.

af lovgivning vedrørende omsætningsafgifter og punktafgifter. Herudover forefindes der ligeledes relevant sekundærregulering i form af forordninger og direktiver, hvor førstnævnte er umiddelbar gældende i dansk ret og sidstnævnte først skal implementeres i dansk lovgivning for at være gældende. Som det blev nævnt i afsnit 2.1 vil nærværende afhandling primært tage afsæt i det nugældende Momssystemdirektiv. I det følgende vil EU direktivers generelle rolle som retskilde i henhold til national lovgivning gennemgås, idet nærværende afhandling netop tager udgangspunkt heri, jf. problemformuleringen.

Grundlæggende er EU direktiver bindende for medlemslandene, når det kommer til det tilsigtede formål, og skal som følge deraf implementeres i national lovgivning. Rent praktisk er det imidlertid overladt til de nationale myndigheder at bestemme form og midler for gennemførslen af en implementering jf. TEUF artikel 288 stk. 3. Det er imidlertid fastslået, at administrativ praksis ikke er et tilstrækkeligt middel til at opfylde et direktivs bestemmelser (Nielsen & Tvarnø, 2011). Direktiver får derved først retsvirkning for medlemslandenes borgere, når de er implementeret i national lovgivning.

3.1.1 Momssystemet

Merværdiafgift, som man kender det i dag, blev et fælles europæisk fænomen ved oprettelsen af det Europæiske Økonomiske Fællesskab (EØF) tilbage i 1957, hvor man udfærdigede den såkaldte EF-traktat, der havde til formål at etablere et fælles marked med lige konkurrencevilkår på tværs af medlemsstaterne. På daværende tidspunkt benyttede medlemslandene i EØF sig af forskellige afgiftssystemer, hvorfor Kommissionen i starten af 1960 blev motiveret til at udfærdige et forslag til et direktiv, netop med henblik på at harmonisere de forskellige afgiftssystemer, og derved komme tættere på målet om lige konkurrencevilkår. Kommissionens arbejde udmundede i to direktiver, henholdsvis 1. direktiv (Rådets Direktiv 67/227/EØF) og 2. direktiv (Rådets Direktiv 67/228/EØF). Effekten af de to direktiver var minimal, hvorfor der ved fremkomsten af det sjette momsdirektiv (Rådets Direktiv 77/388/EØF) forekom en yderligere harmonisering. Senest blev det nugældende Momssystemdirektiv vedtaget tilbage i 2006, som en gennemarbejdet erstatning for det første og sjette momsdirektiv. Direktivet trådte i kraft per 1. januar 2007. Endvidere er der vedtaget en ny forordning (Rådets Gennemførselsforordning 282/2011), der har til hensigt at sikre ensartede gennemførselsbestemmelser i henhold til det gældende Momssystemdirektiv (Pedersen & Andersen, 2011).

3.1.2 Afgiftsneutralitet

Det seneste Momssystemdirektiv (Rådets Direktiv 2006/112/EF), er grundlaget for medlemsstaternes momslovgivning. Det er således Direktivet, der sætter de overordnede rammer for medlemslandenes nationale momslovgivninger. Direktivet indeholder regler for momsens anvendelsesområde, geografiske afgrænsning, definition af afgiftspligtige personer og transaktioner, beskatningssted, beskatningsgrundlag, beskatningssatser, fritagelser, fradrag, betalingspligt, særordninger mv. Med alle disse regler har Direktivet således til hensigt at skabe en vidtgående harmonisering af medlemslandenes nationale lovgivning, med henblik på at opnå en afgiftsneutralitet på tværs af landegrænser. Denne afgiftsneutralitet er derved det grundlæggende fundament i Momssystemdirektivet, og betyder i praksis at forbrugeren ikke skal blive påvirket i sit valg af varer og ydelser på baggrund af afgifter. Momsen tilsigtes dermed at være neutral jf. Direktivets præambel 5. betragtning: ” *Det mest enkle og mest neutrale momssystem opnås, når afgiften opkræves så generelt som muligt, og når dens anvendelsesområde omfatter samtlige produktions- og distributionsled samt levering af ydelser. (...)*”. Ud fra denne betragtning kan der udledes to forskellige neutralitetsaspekter; det interne og det eksterne. Det interne neutralitetsprincip søger, som beskrevet ovenfor, at forhindre påvirkning af forbrugervalg, hvorimod det eksterne neutralitetsprincip omfatter ønsket om en harmonisering på tværs af landegrænser med henblik på at sikre lige konkurrencevilkår medlemslandene imellem; og derved at sikre samhandel landene imellem. Begge former for neutralitet forudsætter imidlertid, at der foreligger en klar ensartet afgrænsning af den afgiftspligtige transaktion i samtlige medlemsstater (Jensen, 2004).

Foruden de mange regelområder beskrevet ovenfor, indeholder Direktivet ligeledes talrige undtagelser og flere valgfrie bestemmelser for det enkelte medlemsland i forbindelse med implementeringen af Direktivet i national lovgivning. Disse friheder betyder blandt andet, at et direktiv sjældent bliver inkorporeret af medlemslandene uden omskrivninger (Skatterådet, 1999).

3.1.3 Loyalitetspligten

At Direktivets bestemmelser omskrives i forbindelse med en implementering i national lovgivning kan lede til fortolkningsspørgsmål. Det skal imidlertid bemærkes, at nationale regler altid skal fortolkes i overensstemmelse med et bagvedliggende direktiv. Foreligger der en regelkonflikt, har EU-retten forrang i forhold til de nationale bestemmelser, idet EU-Domstolen er øverste autoritative fortolker af EU-retten jf. TEUF artikel 267. Det er således denne bestemmelse, der giver EU-Domstolen hjemmel

til at afgøre præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkning af traktaterne samt gyldigheden og fortolkning af retsakter, der er udstedt af Unionens Institutioner mv. Direktivkonform fortolkning er imidlertid kun relevant, såfremt der er tale om en modstridende ordlyd direktivet og national lovgivning imellem, og ikke såfremt de to er direkte modstridende. Ved direktivkonform fortolkning er den nationale myndighed derved forpligtet til at fortolke momsloven i overensstemmelse med Momssystemdirektivet, uanset om en sådan fortolkning vil være en fordel eller en ulempe for en given virksomhed (Jensen, 2004).

Det skal understreges at EU-Domstolen ikke er et alternativ til medlemslandenes nationale domstole. Domstolen er således udelukkende til hjælp for de nationale domstole med henblik på bistand til anvendelsen af EU-retten i præjudicielle spørgsmål. Domstolen vil derfor aldrig direkte dømme i sager mellem borgere og virksomheder i de enkelte medlemslande eller mellem disse og nationalstaterne, men derimod blot anviser den rette fortolkning af et præjudicielt spørgsmål, som de nationale domstole bør følge (Nielsen & Tvarnø, 2011). Hver medlemsstat har således en såkaldt loyalitetspligt i henhold til vedtagne direktiver og andre retsakter inden for EU-retten, hvilket kommer til udtryk i Traktaten om den Europæiske Union (TEU) artikel 4 stk. 3: *”I medfør af princippet om loyalt samarbejde respekterer Unionen og medlemsstaterne hinanden og bistår hinanden ved gennemførelsen af de opgaver, der følger af traktaterne. Medlemsstaterne træffer alle almindelige eller særlige foranstaltninger for at sikre opfyldelsen af de forpligtelser, der følger af traktaterne eller retsakter vedtaget af EU-institutionerne. Medlemsstaterne bistår Unionen i gennemførelsen af dens opgaver og afholder sig fra at træffe foranstaltninger, der kan bringe virkeliggørelsen af Unionens mål i fare.”* Heraf kan det dermed udledes, at en direktivkonform fortolkning ikke i sig selv er fyldestgørende i henhold til loyalitetspligten, men at andre retsakter ligeledes skal tages i betragtning, herunder EU-Domstolens afgørelser.

Det er dermed medlemsstaternes pligt at have EU-rettens præjudicielle afgørelse i mente, da det er disse, der fastlægger rammerne for en korrekt fortolkning af Momssystemdirektivet. Såfremt medlemsstaterne ved ret foretager domme, der er i strid med EU-rettens fortolkning af Direktivet, eller såfremt Direktivet decideret er forkert implementeret, kan det have visse konsekvenser for den pågældende medlemsstat, herunder eksempelvis traktatbrudsager anlagt af Kommissionen eller andre medlemsstater samt erstatningskrav fra virksomheder, der har lidt tab på baggrund af en forkert fortolkning eller implementering. Det er derfor netop på baggrund af denne forudsætning om EU-

konform fortolkning, at nærværende afhandling vil undersøge, hvorvidt fortolkningen hos de danske skattemyndigheder er i overensstemmelse med EU-rettens fortolkning af Direktivet.

3.1.4 Momssystemdirektivet

Nærværende afhandling behandler bestemmelserne i Direktivets artikel 12, hvilke er en undtagelse til fritagelserne i Direktivets artikel 135 stk. 1 litra k) og j), der vedrører momspligten for levering af nye bygninger samt byggegrunde. Denne mulighed for at undtage levering af nye bygninger og byggegrunde fra den hidtidige momsfrigtagelse har været indskrevet i Direktivet siden vedtagelsen af det sjette momsdirektiv i 1977 (Rådets Direktiv Direktiv 77/388/EØF). At Danmark først har implementeret disse specifikke bestemmelser i momsloven med virkning fra 1. januar 2011 skyldes, at Danmark hidtil har benyttet sig af en såkaldt stand-still klausul Jf. Rådets Direktiv 2006/112/EF artikel 371 jf. bilag X del B nr. 9.

3.2 National lovgivning

Meromsætningsafgift, eller moms som det kendes i dag, blev i Danmark indført ved *Lov om almindelig omsætningsafgift*, lov nr. 102 af 31. marts 1967. Før dette eksisterede alene OMS, der var en enkeltledsafgift, der udelukkende var pålagt engrosleddet i en værdikæde. Moms er således at betragte som en afgift, hvilket understøttes af den almindelige definition heraf, som omfatter enhver offentligretligt bestemt ydelse til det offentlige, der ikke kan anses som vederlag for en specifik modydelse fra det offentlige (Michelsen, Askholt, Bolander, Engsig, & Madsen, 2013). Ved indførslen var Danmark endnu ikke medlem af det Europæiske Fælleskab (EF)⁸, hvorfor afgiften udelukkende havde konsekvenser inden for Danmarks grænser indtil indtrædelse i EF i 1973. Herefter blev afgiftens udstrækning grænseoverskridende på baggrund af EF's ønske om øget harmonisering medlemslandene imellem, se ovenstående afsnit (Pedersen & Andersen, 2011). I dansk lovgivning er Direktivet implementeret i den danske momslov, hvor størstedelen af loven i dag er baseret på EU-retten.

3.2.1 De nye ændringer

Af momslovens § 13 stk. 1 nr. 9 fremgår det, at afgiftspligtige personers levering af fast ejendom er fritaget for momspligt. Med ændringen af momsloven og momsbekendtgørelsen ved vedtagelsen af Bekendtgørelse 1370 af 2/12/2010, herefter blot benævnt ændringsbekendtgørelsen, blev dette

⁸ Senere den Europæiske Union (EU)

udgangspunkt imidlertid modificeret således, at fritagelsen per 1. januar 2011 ikke længere var gældende for levering af en ny bygning eller en ny bygning med tilhørende jord eller levering af en byggegrund, uanset om denne er byggemodnet, samt særskilt levering af en bebygget grund, jf. momsloven §13 stk. 1 nr. 9 litra a) og b). De nærmere betingelser for anvendelsen af disse bestemmelser fremgår af den nugældende momsbekendtgørelse (BEK nr. 808 af 30/06/2015) §§ 54-56.

Det skal bemærkes, at momspligten udelukkende omfatter bygninger, hvor støbning af soklen er indledt efter 1. januar 2011. Såfremt støbningen er påbegyndt inden denne dato, vil bygningen stadig være momsfritaget efter momslovens § 13 stk. 1 nr. 9, uanset hvornår den pågældende bygning sælges. Foruden nye bygninger, vil bygninger der har undergået en gennemgående renovering ligeledes kunne omfattes af den nye momspligt. Det drejer sig om bygninger, hvor renoveringsarbejdet beløber sig til mere end 50 pct. af en bygnings værdi eller 25 pct. af en bygnings værdi sammenlagt med værdien af en eventuel tilhørende grund. Ved omfattende renoverings- eller ombygningsarbejde sidestilles en ejendom således med en ny bygning inden for momslovens anvendelsesområde jf. momsbekendtgørelsens §55 stk. 1. Som det blev nævnt i indledningen, blev de nye lovregler indført med henblik på at imødekomme bestemmelserne i Momssystemdirektivet artikel 12, med henblik på at sikre en harmonisering af momsreglerne inden for EU.

Det fremgår af Direktivets artikel 12 stk. 3, at medlemslandene som udgangspunkt har en definitionsfrihed, når det kommer til afgrænsningen af, hvornår der er tale om en byggegrund inden for momslovens anvendelsesområde. Denne umiddelbare frie definitionsbeføjelse er imidlertid indsnævret en smule ved EU retspraksis. Denne indsnævring vil blive klarlagt i redegørelsen for den overordnede EU-retlige referenceramme.

3.2.2 Retskilder i dansk ret

I dette kapitel er samspillet mellem national ret og EU-retten blevet klarlagt, og samtidig er EU-rettens retskilder i relation til afhandlingen blevet klarlagt. I nærværende afsnit vil der derfor kort redegøres for de danske retskilder og deres interne hierarki i henhold til nærværende afhandling.

Af ovenstående afsnit kan det udledes, at nærværende afhandling primært tager udgangspunkt i momsloven i henhold til nationale retskilder. Foruden momsloven vil momsbekendtgørelsen endvidere benyttes i et bredt omfang idet en bekendtgørelse, er en uddybning af gældende lovgivning og derfor supplerer reglerne heri. Momsbekendtgørelsen har således samme retsvirkning som

momsloven. Foruden førnævnte lovgivning vil flere af SKATs vejledninger blive benyttet, hvorfor det skal bemærkes at vejledninger primært er en forklaring af lovgivningens, herunder love og bekendtgørelser, regler. En vejledning indeholder således ikke deciderede lovkrav eller regler, men skal snarere betragtes som en anvisning med retningslinjer. Til slut vil der anvendes bindende svar fra SKAT, for hvilke retskildeværdien vil blive gennemgået i afsnit 6.1.

4.0 Begrebsafklaring

Med henblik på at lette forståelsen af nærværende afhandling, vil der i det følgende kapitel blive klarlagt et par grundlæggende begreber inden for momsretten. Det drejer sig specifikt om begreberne ”afgiftspligtig person” og ”levering”, da disse begreber begge er en essentiel del af momssystemets kerne og ikke mindst et grundlæggende element i forståelsen af den generelle udstrækning af momssystemets anvendelsesområde. Begrebsafklaringen vil tage udgangspunkt i Direktivets ordlyd samt relevante EU-afgørelser, der specifikt vedrører definitionsafgrænsningen af disse begreber.

4.1 Afgiftspligtig person

Som det fremgik af indledningen, foreligger der alene momspligt, såfremt der er tale om et erhvervmæssigt salg af henholdsvis nye bygninger eller byggegrunde. De ændrede regler omfatter dermed ikke salg af private boliger, da momslovens regler ikke finder anvendelse ved salg af fast ejendom mellem private. Den momsretlige definition på en afgiftspligtig person er som følger: ”(...) enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.” jf. Momssystemdirektivets artikel 9 stk. 1

Af præamblen⁹ til Momssystemdirektivet fremgår det af betragtning 13, at begrebet afgiftspligtig person bør defineres således, at der i de forskellige medlemslande er mulighed for at inkludere personer, der foretager lejlighedsvis transaktioner. En skildring der for nærværende område er særlig essentiel og også direkte udtrykt i Momssystemdirektivets artikel 12 stk. 1. En virksomhed kan således foretage et enkelt salg af en bygning, eksempelvis en gammel produktionsbygning, og stadig være underlagt momspligt af salget. Det er således ikke afgørende om den afgiftspligtige virksomhed består i at købe og sælge bygninger.

4.1.1 Økonomisk Virksomhed

Af ovenstående fremgik det, at udøvelse af økonomisk virksomhed er en grundlæggende forudsætning for at falde inden for den momsmæssige definition på en afgiftspligtig person, hvorfor det er en elementær skildring ved den indledende vurdering af, hvorvidt et givent salg falder inden for momslovens anvendelsesområde. Af Momssystemdirektivets artikel 9 fremgår det således: ”Ved »økonomisk virksomhed« forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller

⁹ Præambel til Rådets Direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles Merværdiafgiftssystem

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. ”

På baggrund af denne definition kan det udledes, at det er hvorvidt, der foreligger en hensigt om at opnå indtægter af en vis varig karakter, der er afgørende i skildringen af, om der er tale om en økonomisk virksomhed i momsmæssig henseende. Dette er dermed uanset formålet med den pågældende virksomhed, eller hvorvidt intentionerne om længerevarende indtægter bærer frugt i praksis, se definition af afgiftspligtig person i tidligere afsnit. EU-Domstolen har eksemplificeret ovenstående definition i sin afgørelse i C-219/12 (Fuchs), hvilken gennemgås nedenfor.

4.1.1.1 C-219/12 Fuchs

Thomas Fuchs installerede i 2005 et solcelleanlæg på taget af sin private bolig for et bruttobeløb på EUR 38.367,76. I den forbindelse modtog han et engangstilskud til anlægget på EUR 19.020. Det opstillede anlæg har ingen oplagringskapacitet, hvorfor Fuchs leverer hele sin genererede el produktion til el-nettet. Fuchs har per 1. juli 2005 indgået en aftale på ubestemt tid med selskabet Ökostrom Solarpartner, Ö Vertriebs – GmbH. Aftalen indebærer, at levering af det pågældende el sker til markedets højeste pris, EUR 0,181 pr. Brutto-kWh, og er momspligtigt. Fuchs tilbagekøber herefter den nødvendige el til sin egen husholdning til samme pris, som den blev leveret til. Det fremgår af sagsfremstillingen, at Fuchs elforbrug er væsentligt højere end mængden af el, der leveres til el-nettet.

Twisten i sagen er, at Fuchs havde anmodet om tilbagebetaling af EUR 6.394,63 vedrørende indgående moms for erhvervelsen af solcelleanlægget. De østrigske skattemyndigheder fandt imidlertid ikke, at Fuchs drev økonomisk virksomhed ved driften af sit solcelleanlæg og indrømmede ham derfor ikke fradrag for den pågældende moms. Der blev i argumentationen særligt lagt vægt på forholdet mellem leveret og forbrugt el. Fuchs påklagede denne afgørelse til den uafhængige finansdomstol i Linz distriktet, hvilken gav ham medhold i sagen. Sagen blev herefter bragt for den Østrigske Forvaltningsdomstol¹⁰, som imidlertid ville udsætte sagen indtil den var forelagt EU-Domstolen.

Det præjudicielle spørgsmål i sagen er således, hvorvidt Fuchs siden 2005 har drevet økonomisk virksomhed i overensstemmelse med det dagældende sjette momsdirektivs artikel 4 (tilsvarende Momssystemdirektivets artikel 9). Domstolen fremhæver, at den afgørende faktor i nærværende sag er,

¹⁰ Prøver afgørelser inden for den offentlige sektor i Østrig.

hvorvidt det var tilsigtet at opnå indtægter af en vis varig karakter. I den forbindelse skal indtægter forstås som betaling, i form af en modydelse, for en udøvende virksomhed. I nærværende sag foreligger der således en direkte betaling for det leverede el, hvilket taler for, at driften af det pågældende anlæg foretages med henblik på at opnå indtægter herfra. Ved vurderingen af, hvorvidt indtægterne var længerevarende, blev det bemærket, at den indgåede kontrakt var indgået på *ubestemt* tid.

På baggrund af ovenstående betragtninger fandt EU-Domstolen således, at der var tale om en økonomisk virksomhed i henhold til direktivets bestemmelser herfor, og som følge heraf en afgiftspligtig person. At Fuchs forbrug af el var betragteligt højere end den leverede mængde var således ikke en relevant faktor i Domstolens betragtning. Dette synes understøttet af Direktivets ordlyd, der netop siger ”opnåelse af indtægter” og ikke opnåelse af ”større økonomisk profit”.

I sin begrundelse anfører Domstolen endvidere, at hele momssystemets struktur netop bygger på, at en afgiftspligtig person, der pålægger moms på sine leveringer, som det er tilfældet i nærværende sag, er berettiget til fradrag for indgående moms, da dette ellers vil bryde neutralitetsprincippet; ”*The deduction of input taxes is linked to the collection of output taxes. Where goods or services are used for the purposes of transactions that are taxable as outputs, deduction of the input tax on them is required in order to avoid double taxation*” jf. afgørelsens præmis 36.

4.1.2 Udøvelse af almindelig ejendomsret

Virksomheder kan ligeledes foretage salg, der ikke kategoriseres som erhvervsmæssige, såfremt de ved salget ikke handler i egenskaben af en afgiftspligtig person, dvs. såfremt en virksomhed ikke handler i sin egenskab af netop det; en virksomhed. Dette kunne eksempelvis være tilfældet, såfremt virksomheden udelukkende havde købt en grund som en passiv investering, eller salget udelukkende sker som et led i udøvelsen af den almindelig ejendomsret. Sidstnævnte fremgår netop i en af præmisserne i EU dommen C-155/94 Wellcome Trust Ltd, se nedenfor.

4.1.2.1 C-155/94 Wellcome Trust

Der er tale om en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af begrebet ”økonomisk virksomhed” i henhold til det daværende sjette direktivs artikel 4 stk. 2. I det gældende Momssystemdirektiv tilsvarende dette artikel 9 stk. 1. I den konkrete afgørelse søges det klarlagt, hvorvidt en formuebestyrers køb og salg af aktier og andre værdipapirer, i forbindelse med forvaltningen af aktiverne i en velgørende fond, falder under definitionen på en økonomisk virksomhed i momsmæssig forstand. Sagens parter består

af selskabet Wellcome Trust Ltd, der udgør hele fondsbestyrelsen i Wellcome Trust, en fond med velgørende formål, samt den britiske told- og afgiftsmyndighed (Commissioners of Customs and Excise). Sagens kerne vedrører et krav om tilbagebetaling af moms, der er erlagt som indgående afgift i forbindelse med et aktiesalg, og som svarer til den del af aktierne, der er blevet overdraget til købere uden for EU. Den britiske told- og afgiftsmyndighed ville imidlertid ikke anerkende Wellcome Trust Ltd som en økonomisk virksomhed, hvorfor afgifterne vedrørende de professionelle tjenesteydelser som Wellcome Trust Ltd havde modtaget i forbindelse med aktiesalget ikke udgjorde en indgående afgift i henhold til den britiske *VAT act 1983*. Wellcome Trust Ltd forelagde herefter sagen for Value Added Tax Tribunal, London, som herefter valgte at forelægge de præjudicielle spørgsmål i sagen for EU Domstolen.

Et af sagsøgerens argumenter for, at Wellcome Trust Ltd skal betragtes som en økonomisk virksomhed, findes i artikel 4 stk. 2 i det daværende sjette direktiv (tilsvarende Momssystemdirektivets artikel 9 stk. 1), hvor det netop fremgår, at formålet med en erhvervsmæssig virksomhed ikke er afgørende for, hvorvidt der er tale om en afgiftspligtig person i momsmæssigt henseende. Det er derimod hensigten om at opnå indtægter af en vis varig karakter, der er afgørende i skildringen, hvilket understøttes af det foregående afsnit. Der argumenteres således for, at det er underordnet hvorvidt formålet er at drive handel eller udelukkende at foretage investeringer.

EU-Domstolen refererer imidlertid til tidligere praksis udledt i sag C-60/90 (Polysar Investments Netherlands), hvor Domstolen slog fast, at et holdingselskabs besiddelse af kapitalinteresser ikke kan betragtes som en økonomisk virksomhed i sig selv; "(...) *The mere acquisition of financial holdings in other undertakings does not amount to the exploitation of property for the purpose of obtaining income therefrom on a continuing basis because any dividend yielded by that holding is merely the result of ownership of the property.*" jf. afgørelsens præmis 13. I forlængelse af denne reference til tidligere retspraksis, anfører Kommissionen i nærværende sags præmis 33, at såfremt en sådan virksomhed i sig selv ikke udgør en økonomisk virksomhed i Direktivets forstand, da vil det samme være gældende for en virksomhed, der består i at afhænde sådanne kapitalinteresser.

Det kan således udledes af ovenstående, at en simpel udøvelse af den almindelige ejendomsret ikke nødvendigvis medfører afgiftspligt, idet det er hensigten, der er afgørende for, hvorvidt sælger bliver omfattet af definitionen på en afgiftspligtig person, hvilket understøtter betragtningerne foretaget i afsnit 4.1.1. I forlængelse af udøvelsen af den almindelige ejendomsret fastslår EU-domstolen således

netop, at der i nærværende sag ikke foreligger en økonomisk virksomhed i direktivets forstand, og derved heller ingen momspligt; ”*However, it is also clear from that case-law that mere exercise of the right of ownership by its holder cannot, in itself, be regarded as constituting an economic activity.* ” jf. afgørelsens præmis 32.

Et sammendrag af ovenstående betragtninger vil fremgå i afsnit 4.3, hvor der foretages en samlet opsummering af, hvilke elementer der forudsætter en ”afgiftspligtig leverance”.

4.2 Leveringsbegrebet

I henhold til leveringsbegrebet, fastslår Momslovens §4 stk. 1, at der udelukkende betales afgift af varer og ydelser, der leveres mod vederlag her i landet. Det fremgår endvidere, at der ved levering af en vare forstås overdragelsen af retten til som ejer at råde over et materielt gode. Bemærk ordlyden af sidstnævnte; ”retten til som ejer at råde (egen fremhævnings) over et materielt gode. ” Ordlyden i denne sammenhæng er vigtig, idet netop spørgsmålet, hvorvidt der udelukkende foreligger levering af et gode, når den retlige ejendomsret er overdraget, er søgt besvaret ved EU-Domstolens afgørelse i C-320/88 (Safe). Spørgsmålet søgtes klarlagt i henhold til det daværende sjette momsdirektivs artikel 5 stk. 1 (tilsvarende Momssystemdirektivets artikel 14 stk.1).

4.2.1 C-320/88 Safe

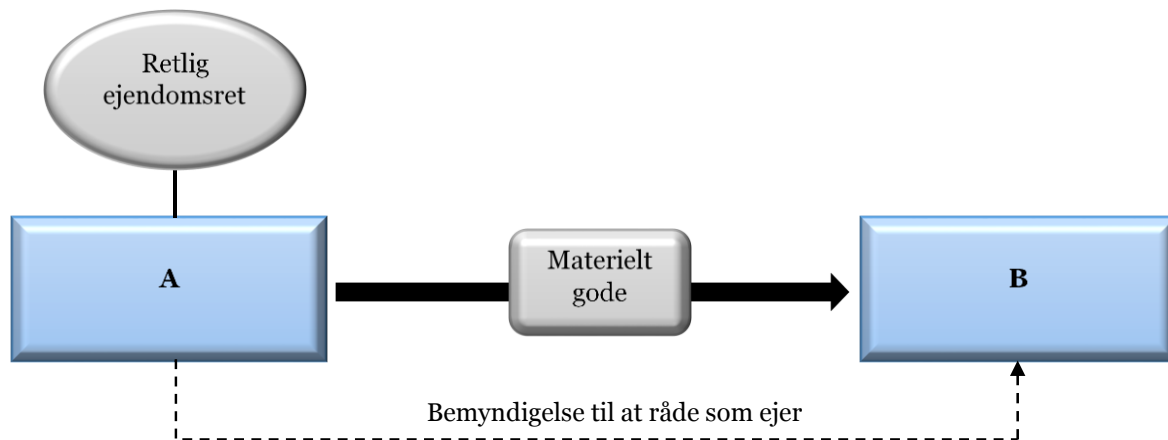
Afgørelsen omfatter en handel vedrørende fast ejendom mellem selskabet Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV (herefter benævnt ”Safe”) og Kats Bouwgroup NV (herefter benævnt ”Kats”). Safe sælger i 1979 rettighederne til en villa med tilhørende grundareal til Kats med henblik på, at den retlige ejendomsret senest skal overdrages per 31. december 1982 på foranledning af Kats. Købet gennemføres uden moms. Fra datoen for aftalens indgåelse overgår ejendommen til købers, dvs. Kats, regning og risiko, ligesom Kats er beføjet til at råde over ejendommen ved eventuelle retshandler. Endvidere giver Safe Kats uigenkaldelig fuldmagt til at iværksætte overdragelsen af den retlige ejendomsret vedrørende ejendommen.

Domstolen bemærker indledningsvist, at der ved ordlyden i begrebet ”*Supply of goods*”, direkte oversat til ”levering af et gode”, ikke refereres til overdragelsen af ejendomsret, som fastsat ved nationale bestemmelser, men derimod enhver overdragelse af et materielt gode, hvor overdrager bemyndiger modtager til at råde som ejer. Domstolens fortolkning sammenholdes i præmis 8 med Direktivets formål, hvilket blandt andet består i at tilsikre en uniform definition af afgiftspligtige

transaktioner. Såfremt levering af goder blev underlagt betingelsen om overdragelse af den retlige ejendomsret, ville der ikke foreligge en klar uniform fortolkning, idet de civilretlige bestemmelser om overdragelse af ejendomsret er forskellige alt afhængig af medlemsstaten, jf. afgørelsens præmis 8. EU-Domstolen fastslår dermed i afgørelsens præmis 9, at; *"Supply of goods" in article 5(1) of the Sixth Directive must be interpreted as meaning the transfer of the right to dispose of tangible property as owner, even if there is no transfer of legal ownership of the property.* Det kan således udledes, at levering af et gode ikke forudsætter overdragelse af den retlige ejendomsret. Domstolen har således foretaget en skildring mellem den faktiske ejendomsret og den retlige ejendomsret, hvor det er sidstnævnte, der er afgørende for om levering har fundet sted. Den faktiske ejendomsret forudsætter derfor blot, at den faktiske råderet over det pågældende gode er overdraget, mens den retlige ejendomsret afhænger af de enkelte medlemsstaters civilretlige regler om ejendomsrettens overgang (Jensen, 2004).

I nærværende sag får Kats, som medkontrahent, netop de facto samme retsstilling som den egentlige ejer i retlig forstand, hvorfor der ved handlens indgåelse er foretaget levering i momsmæssig henseende. Dette synspunkt understøtter Van Gerven således i sit forslag til afgørelse for nærværende sag; *"(...) the national court must assess on the basis of the particular facts of each case whether the other party acquires the right to dispose of the property 'as owner'. It seems to me at least that he does if the right of the ownership retained by the original seller is so diminished that it is reduced to mere legal title."* (Gerven, 1989 præmis 16). Som det fremgår af udtalelsen, er det op til de nationale myndigheder at tage stilling til de faktiske omstændigheder i en given sag, herunder skildringen af, hvorvidt retten til som ejer at råde over godet er overgået til køber. De enkelte nationale bestemmelser vedrørende den retlige ejendomsret er imidlertid underordnet i dette spørgsmål. Af ovenstående kan det konkluderes, at EU-retten alene rent overordnet har fastlagt, at overdragelse af den retlige ejendomsret ikke er en forudsætning for, at levering finder sted i en given transaktion. Principperne i nærværende sag er søgt illustreret ved nedenstående figur 4.2.1.

Figur 4.2.1: Illustration af levering uden overdragelse af retlig ejendomsret



Kilde: egen tilvirkning på baggrund af problemstillingen i C-320/88 Safe

4.3 Sammendrag afgiftspligtig leverance

Ud fra de forudgående afsnit kan det udledes, at der er flere forudsætninger, der skal være opfyldt før der foreligger en afgiftspligtig leverance. Den første forudsætning er, at et givent salg faktisk foretages af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab. Dvs. at sælger handler i egenskab af en økonomisk virksomhed, uanset formål, med hensigt om indtægter af varig karakter, uagtet at resultatet af den pågældende virksomhed ikke kan opfylde denne hensigt. En simpel udøvelse af den almindelige ejendomsret vil imidlertid ikke i sig selv karakteriseres som en økonomisk virksomhed. Som den anden forudsætning for at der foreligger et afgiftspligtig salg, der falder inden for momslovens anvendelsesområde er, at der skal leveres en vare, og at den reelle ejendomsret herfor er overført. Ud fra ovenstående eksempel er det således ikke et krav, at den retlige ejendomsret er overført. Det kan derfor udledes, at begrebet ”levering af et gode” i momsmæssig forstand, skal forstås som et selvstændigt begreb, der her er defineret uafhængigt af de civile retlige definitioner, som de enkelte medlemsstater anvender. I afhandlingen vil termene ”levering” og ”salg” anvendes analogt. Det skal endvidere bemærkes, at det er en forudsætning, at varen erlægges mod vederlag, og at dette vederlag kan spores som en direkte momsydelse jf. Momssystemdirektivets artikel 2 stk. 1 litra a).

Som det sidste forudsætter afgiftspligten endvidere, at den pågældende leverance ikke konkret er momsfritaget. I relation til nærværende afhandling kunne dette være såfremt en afgiftspligtig person

sælger en fast ejendom, der udelukkende har været anvendt til momsfrataget udlejningsvirksomhed efter momslovens §13 stk. 1 nr. 8. Uagtet hvorvidt den faste ejendom indrammes af definitionen på en ny bygning eller byggegrund, vil leveringen ikke være momspligtig jf. momslovens § 13 stk. 2.

5.0 Redegørelse for EU-rettens referenceramme

I dette afsnit vil den overordnede EU ramme for nærværende momsområde blive klarlagt på baggrund af fem udvalgte EU afgørelser, der alle relaterer sig til afgrænsningen af byggegrunde og nye bygninger i henhold til Direktivets bestemmelser herfor. Denne redegørelse vil derfor både tage udgangspunkt i Momssystemdirektivet og ovennævnte afgørelser. Redegørelsen vil ligge til grund for analysen, hvor det vil blive søgt afklaret, hvorvidt de danske definitioner og fortolkning af bestemmelserne i national lovgivning er i overensstemmelse med EU-rettens referenceramme.

5.1 Direktivet

Momssystemdirektivet er indført med et ønske om afgiftsneutralitet inden for EU jf. afsnit 3.1.2. Direktivet har således til hensigt at skabe en harmonisering af medlemsstaternes nationale lovgivning inden for moms. Ved implementering af Direktivet har der for medlemslandene været visse friheder, eksempelvis i forbindelse med definitionen af diverse begreber. Dette kommer blandt andet til udtryk ved Momssystemdirektivets artikel 12, der har følgende ordlyd:

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

- a) levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord inden første indflytning*
- b) levering af en byggegrund.*

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. ”

Det fremgår af ovenstående, at medlemslandene som udgangspunkt har en definitionsfrihed, når det gælder afgrænsningen af, hvornår der er tale om en byggegrund inden for momslovens anvendelsesområde, samt friheden til at definere de nærmere betingelser for ombygningskriteriet i relation til nye bygninger og begrebet ”tilhørende jord”. Disse umiddelbare frie definitionsbeføjelser er imidlertid indsnævret en smule ved EU retspraksis. At definitionsfriheden er indskrænket ved retspraksis er i overensstemmelse med EU’s ønske om harmoniserede momsregler. Fortolkningen af begreberne i de forskellige medlemslande skal således være i overensstemmelse med Direktivets formål, herunder princippet om afgiftsneutralitet jf. præmis 25 til C-543/11 (Woningstichting). I afgørelsen bemærker EU-Domstolen endvidere, at de udtryk, der anvendes i Momssystemdirektivet til at beskrive fritagelserne i artikel 135, skal fortolkes strengt, da der er tale om undtagelser fra det almindelige princip om, at moms skal pålægges enhver levering af goder og udførelse af en tjenesteydelse mod vederlag af en afgiftspligtig person. Det understreges imidlertid i samme præmis, at fortolkningen ikke må være så streng i henhold til definitionen af fritagelserne, at disse decideret fratages deres virkning.

5.2 EU Retspraksis

I følgende redegørelse er der udvalgt fem domme til at belyse den EU retlige ramme for moms på nye bygninger og byggegrunde. EU-Domstolen har kompetence til at afsige domme i tre slags sager, henholdsvis traktatbrudssager, annulations- og passivitetssøgsmål samt præjudicielle afgørelser. I det følgende afsnit er alle de gennemgåede domme af præjudiciel karakter (Nielsen & Tvarnø, 2011). Om præjudicielle spørgsmål, se afsnit 5.2.1 nedenfor.

5.2.1 Om præjudicielle spørgsmål

Det skal bemærkes, at præjudicielle afgørelser ikke er en endelig afslutning på en given sag. En afgørelse her svarer på sin vis til en kendelse, som det forekommer i dansk ret. EU-Domstolens afgørelse svarer således udelukkende på spørgsmål vedrørende forståelsen af et eller flere elementer i en verserende sag, hvorefter det er op til den nationale myndighed at afsige endelig dom under behørig inddragelse af EU-Domstolens svar på de forelagte præjudicielle spørgsmål. Det skal imidlertid bemærkes, at EU-Domstolen på baggrund af artikel 4 stk. 3, TEU, anser sine afgørelser som bindende

for medlemsstaternes respektive nationale domstole, idet de, som det fremgår af traktaten, har pligt til at indrette sig efter Domstolens fortolkninger (Nielsen & Tvarnø, 2011).

5.2.2 Den EU retlige afgrænsning af begrebet ”byggegrund”

Det følgende afsnit vil søge at klarlægge den EU retlige ramme for begrebet byggegrunde. Som det fremgik ovenfor af Momssystemdirektivets artikel 12 stk. 3, er det som udgangspunkt op til medlemslandene selv at bestemme, hvornår der er tale om en byggegrund inden for national lovgivning. Dette blev endvidere understøttet af EU-Domstolens afgørelse i C-468/93 (Gemeente Emmen), hvor det blev fastslået, at det ikke var op til EU-Domstolen at præcisere definitionen af en byggegrund: ” *It therefore does not fall to the Court to specify what degree of improvement land which has not been built on must exhibit in order to be categorized as building land within the meaning of that directive.*”, jf. afgørelsens præmis 26. Ej heller er formålet at definere i hvilket omfang en byggegrund skal være byggemodnet, for at kunne betragtes som en byggegrund i Direktivets forstand. Denne betragtning om byggemodning understøttes ligeledes af Direktivets ordlyd i artikel 12 stk. 3; ”(...) *forstås ved »byggegrunde« grunde, hvad enten de er byggemodnet eller ikke, når de af medlemsstaterne betragtes som sådanne.* Domstolen understreger således i præmis 24, at netop denne formulering *byggemodnet eller ikke* udtrykker, at bestemmelsen ikke lægger vægt på en eventuel bearbejdning, men dette derimod er op til de enkelte medlemsstater at definere nærmere. Denne praksis med at overlade hele definitionsspørgsmålet til de enkelte medlemslande er imidlertid modificeret siden denne afgørelse, idet Domstolen i nyere afgørelser tager aktiv stilling til flere præcise afgrænsningsspørgsmål.

5.2.2.1 C-543/11 Woningstichting

Med hensyn til definitionsbeføjelserne i henhold til begrebet byggegrund, er det først og fremmest interessant at se nærmere på præmisserne til dommen C-543/11(Woningstichting). Her fremgår det blandt andet af præmis nr. 30, at medlemslandene i henhold til deres definitionsbeføjelser ved definitionen af begrebet ”byggegrund” er forpligtede til at iagttage formålet med momssystemdirektivets artikel 135, stk. 1, litra k), hvilket udelukkende består i at fritage leveringer af ubebyggede grunde, som ikke (egen fremhævnings) er bestemt til at tjene til opførelse af en bygning. EU-Domstolen fremhæver endvidere at denne definition skal indarbejdes i samtlige nationale bestemmelser; (...) *it is therefore necessary that all land which has not been built on, and which is intended to support a building and, therefore, intended to be built on, be covered by that national*

definition.” En homogen implementering og fortolkning af begrebet er således med til at imødekomme momssystemets grundlæggende princip om afgiftsneutralitet inden for EU’s grænser.

Selve sagen omhandler en boligforening (Woningstichting Maasdriel), der den 13. november 2006 har indgået en købsaftale med Massdriel Kommune om køb af en ejendom bestående af en grund med tilhørende bygning samt en asfalteret offentlig parkeringsplads beliggende ved siden af førstnævnte ejendom. Ifølge købsaftalen er det påtænkt, at ejendommen leveres byggemodnet, idet boligforeningen har til hensigt at opføre nye bygninger på den pågældende ejendom. Parterne har i forlængelse af dette aftalt, at sælger skal stå for at nedrive den eksisterende bygning samt fjerne asfalteringen på den pågældende parkeringsplads, for hvilke omkostningerne vil blive tillagt købsprisen. I januar og februar 2007 nedrev sælger den eksisterende bygning, hvorefter ejendomsretten overgik til boligforeningen den 2. marts 2007. Den pågældende grund var således ubebygget på tidspunktet for levering, idet levering sammenfalder med retten til som ejer at råde over et aktiv, jf. afsnit 4.2.1, hvilket her følger den retlige ejendomsret. På denne dato var den omtalte parkeringsplads imidlertid stadig i brug, og det asfalterede område var endnu ikke fjernet. Endvidere havde boligforeningen endnu ikke fået en godkendt byggetilladelse til sine boligplaner, hvilke dermed stadig var under projektering.

Boligselskabet var af det indtryk, at overdragelsen vedrørte en byggegrund, hvorfor de havde afregnet moms ved købet. Dette var de hollandske afgiftsmyndigheder imidlertid ikke enig i, da de ikke mente, at der var tale om en byggegrund, idet den pågældende grund ikke var byggemodnet, hvilket i hollandsk lovgivning var en forudsætning for klassificeringen af en byggegrund. Sagen blev derfor forelagt EU-Domstolen med ønsket om en præjudiciel afgørelse af, hvorvidt Momssystemdirektivet skal fortolkes således, at en levering af en ubebygget grund, fremkommet efter en nedrivning af en eksisterende bygning, og hvor der er hensigt om opførelse af en ny bygning, i alle tilfælde, ikke kan fritages for moms jf. præmis 21.

EU-Domstolen finder i det pågældende tilfælde, at der er tale om en byggegrund, og tillægger det endvidere ingen betydning, at der ikke er foretaget byggemodning på den pågældende ejendom: *“(…) even where, at the time of that supply, improvement works on the land, apart from that demolition, had not been carried out, where it is apparent from an overall assessment of the factual circumstances surrounding that transaction and prevailing at the time of supply, including the intention of the parties when it is supported by objective evidence, that, at that time, the land at issue was in fact intended to be built on (…)*” jf. afgørelsens præmis 36. Denne betragtning synes således i overensstemmelse med

EU-Domstolens tidligere betragtninger i C-468/93 (Gemeente Emmen), hvor det netop blev fastslået, at bestemmelsen ikke lægger vægt på en eventuel bearbejdning. Domstolen henviser imidlertid i stedet til parternes hensigt ved overdragelsen, et element der ligeledes tillægges stor betydning i Domstolens afgørelse i C-461/08 (Don Bosco), se nedenstående afsnit.

5.2.2.2 C-461/08 Don Bosco

Den umiddelbare betragtning om Direktivets formål med disse bestemmelser, se ovenfor, bliver imidlertid endnu mere nuanceret, når man ser nærmere på EU-Domstolens afgørelse i sag C-461/08 (Don Bosco). Sagen vedrører et salg af en ejendom hvorpå der ligger to ældre bygninger. Køber, Don Bosco, har til hensigt at nedrive de eksisterende bygninger med henblik på at opføre nye på ejendommen. I forbindelse med købsaftalen blev det aftalt, at sælger skulle indhente tilladelse til nedrivning af de to bygninger, samt indgå en aftale herom og bære de umiddelbare udgifter hertil. Don Bosco ville så endeligt bære disse udgifter i form af en højere salgspris. Leveringen indeholder således to elementer; levering af fast ejendom samt tjenesteydelsen i form af den omtalte nedrivning.

Det præjudicielle spørgsmål i denne sag var, hvorvidt levering af en grund, hvorpå der tilhører en bygning, der skal rives ned med henblik på opførelse af en ny bygning i dens sted, er momspligtigt. Det var forudsat, at nedrivningen var påbegyndt inden leveringen af sælger, og at sælger havde påtaget sig ansvaret for denne. Ved afgørelsen bemærkede EU-Domstolen først og fremmest, at leveringen af den pågældende bygning med tilhørende grund og sælgers påbegyndte nedrivning, i momsmæssigt forstand udgjorde én samlet transaktion. Denne betragtning blev blandt andet foretaget på baggrund af det faktum, at leveringen af grunden og nedrivningen overlappede hinanden, og det samlede økonomiske formål med transaktionens elementer var således at tilvejebringe en grund, som var klar til bebyggelse, jf. afgørelsens præmis 39 og 40.

EU-Domstolen bemærkede yderligere, at transaktionen havde den underliggende grund som genstand og ikke den eksisterende bygning med jord, eftersom nedrivning af denne var påbegyndt ved levering, og den resterende nedrivning stadig var sælgers ansvar. Ved at der var tale om en samlet transaktion i momsmæssig henseende, og at transaktionen alt overvejende vedrørte levering af en ubebygget grund, var transaktionen ikke omfattet af momsfrigtagelsen i Direktivets artikel 13 punkt B litra g) omhandlende gamle bygninger. Det følger således af dommen, at begrebet ubebyggede grunde, som det er beskrevet ovenfor, er blevet udvidet i sin fortolkning. Det bemærkedes yderligere i præmis 44, at førnævnte momsfrigtagelse ikke er gældende, uanset hvor langt nedrivningen af den eksisterende bygning er fremskreden ved den faktiske levering af grunden. Af formulering *uanset hvor langt*

nedrivningen er fremskredent, ligger det imidlertid implicit, at en nedrivning i et vist omfang skal være planlagt og begyndt for at understøtte argumentet.

Ud fra ovenstående kan det afledes, at den første forudsætning for momsfrigivelse i henhold til Direktivets formål dermed er opfyldt, idet EU-Domstolen fortolkede den pågældende ejendom som en ubebygget grund. Idet Don Bosco imidlertid havde til hensigt at opføre nye bygninger efter nedrivningen, synes det udledt, at grunden tjener til opførelsen af en bebyggelse, hvilket bevirker at ejendommen ikke ifalder Direktivets fritagelsesbestemmelser for fast ejendom. Det kan dermed udledes af denne afgørelse, at såfremt en eksisterende bygning med tilhørende jord er påbegyndt nedrevet af sælger ved levering, ved forventning om opførelse af en ny bygning, er der jf. EU-retten tale om en byggegrund, hvilken ikke er momsfrigivet. Endvidere kan det modsætningsvist udledes, at såfremt sælger ikke havde påtaget sig nedrivningen af bygningen, uagtet købers hensigt, ville EU-retten givetvis ikke være nået frem til, at der var tale om en byggegrund. Følgelig, såfremt det ikke var sælger, der havde påtaget sig denne, ville en nedrivning givetvis heller ikke være påbegyndt inden en eventuel levering, hvilket ellers var et af EU-Domstolen argumenter i nærværende sag.

5.2.2.3 C-180/10 og C-181/10 Slaby & Kúc

En anden interessant præjudiciel afgørelse at belyse i henhold til klassificeringen af en byggegrund er den sammenlagte afgørelse for C-180/10 og C-181/10 (Slaby & Kúc). Begge sager omhandler fysiske personer, der har drevet landbrugsvirksomhed, og som efter en uønsket ændring i de pågældende lokalplaner har omdannet arealerne til grundstykker til bebyggelse. Nedenfor gennemgås de specifikke omstændigheder.

Den ene sag omhandler Slaby, der i 1996 som privatperson har købt et areal, der er klassificeret som landbrugsareal, og efterfølgende drevet landbrugsvirksomhed herpå i årene 1996-1998. I 1997 blev Lokalplanen for området ændret, således at arealet blev udlagt til bebyggelse med ferieboliger. I 1999 ophørte han derfor sin landbrugsvirksomhed og valgte at udstykke arealet til 64 parceller, som han fra år 2000 begyndte at sælge til privatpersoner.

Den anden sag omhandler ægteparret Kúc, der siden 1996 har været ejere af en landbrugsbedrift, der blev erhvervet som landbrugsareal uden byggeret. Frem til år 2006 blev arealet dermed anvendt som landbrugsvirksomhed, navnlig til hesteopdræt og senere til dyrkning af afgrøder til foder. Efter en ændring i lokalplanen, blev arealet udlagt til bebyggelse af boliger og forretninger, hvorfor ægteparret løbende begyndte at sælge dele af driften fra. Disse salg skete sporadisk.

Det præjudicielle spørgsmål, i begge sager, beror således på, hvorvidt disse personer er afgiftspligtige i henhold til salget af disse jordarealer, der i sin tid blev erhvervet momsfrit i deres egenskab af privatpersoner.

Domstolen fastslår i præmis 37, at omfanget af salg ikke i sig selv er en afgørende faktor til grund for skildringen mellem en privatperson, og en person der driver økonomisk virksomhed. EU-Domstolen henviser her til sin tidligere praksis i C-155/94 (Wellcome Trust), se afsnit 4.1.2.1, hvor der netop blev foretaget betydelige salg af erhvervsdrivende i en egenskab af privat karakter. I præmisserne 38-41 fremhæves det endvidere, at den forudgående udstykning inden et salg, samt tidsrummet i hvilket salgene er foregået, ikke udelukker, at der blot er tale om forvaltning af en personlig formue; *“(...) all those circumstances could fall within the scope of the management of the personal property of the party concerned.”*

Ifølge afgørelsen skal der således være foretaget aktive skridt i forbindelse med en økonomisk udnyttelse af arealerne, med henblik på at udelukke at der er tale om forvaltning af personlig formue. Aktive skridt eksemplificeres i afgørelsen som gennemførelse af bygge- og anlægsarbejde eller brug af kendte markedsføringsmidler. Såfremt der er foretaget skridt som disse, vil leveringen af grundstykkerne ikke være et udtryk for forvaltning af personlig formue i form af udøvelse af den almindelige ejendomsret. Det fremgår endvidere i præmis 45, at forudsætningen i Momssystemdirektivets artikel 9 stk. 1 vedrørende indtægter af en vis varig karakter forhindrer, at en simpel erhvervelse og salg af et gode udgør en økonomisk virksomhed i sig selv, idet det eneste afkast ved en sådan transaktion er et eventuelt udbytte ved salget. Dette er således i overensstemmelse med betragtningerne i C-155/94 (Wellcome Trust), se afsnit 4.1.2.1.

Domstolen når således frem til, at der i de pågældende tilfælde er tale om udøvelse af den almindelige ejendomsret, hvorfor de ikke er underlagt afgiftspligt af salgene. Denne afgørelse er imidlertid forudsat, at der ikke tages aktive skridt mod økonomisk udnyttelse af de pågældende grunde, da sælger i så fald driver økonomisk virksomhed, og derfor falder under definitionen på en afgiftspligtig person i henhold til Direktivets bestemmelser herfor.

5.2.2.4 C-331/14 Kezic’

Disse aktive skridt mod økonomisk udnyttelse kommer til udtryk i EU-Domstolens afgørelse i C-331/14 (Kezic’). Denne sag omhandler Peter Kezic’, der siden 1995 har været registreret som selvstændig erhvervsdrivende. I årene 1998-2002 har han, i sin egenskab som privatperson, købt syv

grunde. To af grundene blev erhvervet af andre privatpersoner, mens de resterende fem blev erhvervet af et erhvervsselskab. Alle grundene blev erhvervet uden moms. I løbet af 2001-2003 indhentede Kezic' de nødvendige tilladelser til at opføre et indkøbscenter på grundene, hvorefter han i sin egenskab af erhvervsdrivende iværksatte konstruktionsarbejdet herfor i 2003. I juni 2003 henførte han de fem af grundene til sin virksomhedsformue. I 2004 solgte han indkøbscenteret og de tilhørende syv grunde, hvorpå det var beliggende, til to erhvervsselskaber. Hans rolle som sælger var her opdelt, idet han på den ene side optrådte som privatperson vedrørende de to af grundene, og derfor ikke fakturerede moms for det pågældende salg, mens hans på den anden side optrådte som erhvervsdrivende, og derfor fakturerede med moms.

Det præjudicielle spørgsmål i sagen går således på, hvorvidt Kezic' skal være afgiftspligtig af de to grunde, der ikke var henført til virksomhedsformuen. I præmisserne bemærker Domstolen, at Kezic' erhvervede alle de syv grunde inden for et relativt kort tidsrum (mellem 1998 og 2002), samt at alle syv grunde til sammen var en nødvendig forudsætning for at opføre det pågældende indkøbscenter. Desuden havde Kezic' foretaget retablering for mere end EUR 48.000 på grundene. Ud fra en samlet vurdering af ovenstående, når EU-Domstolen frem til, at salget af de to grunde ikke kan henføres til en almindelig udøvelse af ejendomsretten, idet grundene i realiteten indgik i Kezic's økonomiske virksomhed som selvstændig erhvervsdrivende, og derfor bør pålægges moms.

Ud fra afgørelserne i C-331/14 (Kezic') samt C-180/10 og C-181/10 (Slaby & Kúć) kan det udledes, at man som privatperson godt kan blive betragtet som afgiftspligtig af salg af grunde, såfremt man som sælger har taget aktive skridt i mod en økonomisk udnyttelse af disse. Dette bevirker at man i realiteten nærmer sig en økonomisk virksomhed, og derved er at betragte som en afgiftspligtig person i henhold til Momssystemdirektivets artikel 9.

5.2.3 Den EU retlige afgrænsning af begrebet ”ny bygning”

Jævnfør Direktivets artikel 12 stk. 1 litra a), se tidligere, kan medlemslandene anse enhver, der leverer en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord, inden første indflytning, for en afgiftspligtig person. Inden for denne bestemmelse består de frie definitionsbeføjelser i, at medlemslandene selv kan fastlægge de nærmere betingelser for første indflytning, samt hvorvidt en bygning anses som ny, i henhold til eventuelle ombygninger. Det er ligeledes op til medlemslandene selv at definere begrebet

”tilhørende jord”. Ved disse definitionsbeføjelser skal der imidlertid stadig tages hensyn til EU retspraksis, som det tilsvarende var gældende for byggegrunde jf. tidligere afsnit.

5.2.3.1 C-326/11 Komen

Der er her tale om en præjudiciel afgørende, hvor sagens omdrejningspunkt er, hvorvidt en erhvervelse af en fast ejendom er underlagt momspligt eller ej. J.J. Komen havde den 6. februar 2004 erhvervet ejendomsretten til forretningslokaler, hvorfor levering af ejendommen foregik samme dag. Inden erhvervelsen var der foretaget delvist nedrivningsarbejde på sælgers anmodning og regning, idet sælger havde til hensigt at ombygge den pågældende ejendom til en ny bygning. Denne hensigt videreførte Komen ved købet, men ombygningsarbejdet var endnu ikke påbegyndt. De hollandske myndigheder anså transaktionen for at være en levering af en gammel bygning, hvilken er momsfritaget, hvorfor Komen blev pålagt et overdragelsesgebyr¹¹ efter hollandsk lovgivning. Efter at dette synspunkt var blevet stadfæstet ved flere retsinstanser i Holland endte Komen med at iværksætte en kassationsanke¹², til prøvelse af dommen, da Komen mente at leveringen var afgiftspligtig, og derfor skulle pålægges moms.

Det præjudicielle spørgsmål går således på, hvorvidt transaktionen skal afgiftsfritages i medfør af sjette direktivs artikel 13 pkt. B litra g) (tilsvarende Momssystemdirektivets artikel 135 stk. 1 litra j) eller hvorvidt der skal pålægges moms i henhold til sjette direktivs artikel 4 stk. 3 (tilsvarende Momssystemdirektivets artikel 12 stk. 1 litra a).

Som udgangspunkt er der visse ligheder mellem omstændighederne i nærværende sag og C-461/08 (Don Bosco), der er behandlet ovenfor. Det præciseres imidlertid i afgørelsen, at visse væsentlige omstændigheder adskiller sig imellem de to. I C-461/08 (Don Bosco) blev der ligesom i nærværende sag leveret en grund med en halvt nedrevet bygning. Forskellen består imidlertid i, at sælger i 461/08 (Don Bosco) havde påtaget sig forpligtelsen til at stå for hele nedrivningen, også efter leveringen, hvorfor der reelt var leveret en byggegrund. Denne forpligtelse har sælger imidlertid ikke indgået tilsvarende i nærværende sag, hvor det er køber, der påtager sig det egentlige byggearbejde efter leveringen af en delvist nedrevet ejendom.

I afgørelsens præmis 33 understreger Domstolen, at den fælles hensigt om at opføre en ny bygning naturligvis skal tages i betragtning: *”(...) it is also necessary to take into consideration the*

¹¹ Almen praksis i flere lande for at kompensere for momsfritagelsen.

¹² En anke med henblik på at få en afgørelse forelagt en højere retsinstans.

common intention of the parties which, it is said, was to create a new building,(...)” Denne betragtning skal indgå i en samlet vurdering og under forudsætning af at hensigten understøttes af objektive beviselementer. Et sådant beviselement, kan i praksis være en vurdering af, hvor fremskredent et ombygningsarbejde er, herunder nedrivning¹³, på tidspunktet for en given levering og ikke mindst en vurdering af den faste ejendoms anvendelse på dette tidspunkt, jf. præmis 34. Den eksakte ordlyd for disse eksempler er som følger: ” *That evidence includes the extent to which the transformation work carried out by the vendor had advanced at the time of supply and,as appropriate,,the use of the immovable property at issue on the same date.* ” Det er således interessant at bemærke, at præmissen synes at forudsætte, at sælger er en aktiv del af processen vedrørende ombygningen, hvorfor det kan udledes, at sælgers hensigt udelukkende skal tages i betragtning, når denne er udtrykt ved aktiv deltagelse i en eventuel nedrivning eller ombygning.

Med udgangspunkt i ejendommens anvendelse på leveringstidspunktet bemærker Domstolen, at den pågældende forretningsejendom, på trods af en delvis nedrivning for sælgers regning, stadig var i brug, idet én forretning i bygningen stadig var åben og endvidere tilgængelig for offentligheden.

Domstolen udleder således, at levering af en fast ejendom, der består af en grund og en gammel bygning under ombygning til en ny bygning, og hvor den gamle bygning på leveringstidspunktet kun var blevet delvist nedrevet, og derfor delvist stadig blev anvendt i dens funktion, falder under fritagelsen i sjette direktivs artikel 4 stk. 3 (tilsvarende Momssystemdirektivets artikel 12 stk. 1 litra a), og derfor ikke er afgiftspligtig. I nærværende afgørelse vægter dén faktor, at bygningen stadig, om end til dels, benyttes til dens formål ved levering, således højere i den samlede vurdering end at sælger har foretaget en delvis nedrivning.

5.2.4 Opsummering af EU-rettens afgrænsning

Af ovenstående kan det udledes, at der gennem EU retspraksis foreligger en afgrænsning i henhold til fortolkningen af begrebet ”byggegrund” på trods af, at Direktivets udgangspunkt var en fri definitionsbeføjelse heraf hos medlemslandene. Levering af en gammel bygning med tilhørende jord, kan således også betragtes som en byggegrund, såfremt leveringen sker med henblik på opførelse af en ny bygning. Jævnfør EU retspraksis er der således tale om levering af en byggegrund, såfremt sælger har påbegyndt nedrivningen, og påtaget sig ansvaret herfor, af en eksisterende bygning, og salget heraf sker med henblik på opførelsen af en ny bygning. Skildringen er gældende uanset hvor fremskredent

¹³ Jf. præmis 32, så omfatter ombygningsarbejde, der medfører etablering af en ny bygning også nedrivningsarbejde.

den pågældende nedrivning er. En vigtig skildring i denne henseende er imidlertid, hvorvidt den delvise nedrivning medfører, at bygningen stadig anvendes i dens funktion ved levering, da dette taler for, at der er tale om en levering af en gammel bygning jf. præmisserne i C-326/11 (Komen). Derudover er en anden vigtig skildring, hvorvidt sælger har påtaget sig ansvaret for hele nedrivningen, som det var tilfældet i C-461/08 (Don Bosco), eller hvorvidt sælger blot havde påbegyndt denne inden levering, som det var tilfældet i C-326/11 (Komen).

Det kan på baggrund af afgørelserne i C-461/08 (Don Bosco) og C-326/11 (Komen) udledes, at sælgers involvering i nedrivningen af en eksisterende bygning er en væsentlig faktor i afgrænsningen af, hvorvidt der foreligger en byggegrund eller ej i henhold til Direktivet. Modsætningsvist må det kunne udledes, at såfremt sælger ikke er involveret eller har påbegyndt denne proces, så vil dette tale imod, at en ejendom karakteriseres som en byggegrund. Dette uanset at købers hensigt også skal tages i betragtning jf. præmis 33 i C-326/11 (Komen) i en samlet vurdering.

Af afgørelserne kan det endvidere udledes, at EU-Domstolen tilsigter at fortolkningen af begreberne ”byggegrund” og ”ny bygning” skal foretages på baggrund af en objektiv vurdering af hvad der reelt leveres under de faktiske omstændigheder. I C-461 (Don Bosco) var den underliggende genstand for levering dermed reelt en byggegrund, mens der ud fra en objektiv vurdering i C-326/11 (Komen) ikke var tale om levering af en ny bygning, men derimod en gammel ejendom der stadig var i brug.

Ovenstående udledning er et udtryk for fastsatte EU retsprincipper, hvilket indebærer at disse ikke indeholder direkte regler, idet der er et vist element af skøn, men derimod retningslinjer og retsnormer. Synspunkterne og hensyn fremstillet i afgørelserne skal således inddrages i retsanvendelsen af Direktivets bestemmelser blandt medlemslandene.

Endvidere kan det udledes, at en byggegrund aldrig vil være afgiftspligtig, såfremt salget udelukkende sker som led i udøvelsen af den almindelige ejendomsret. Dette er imidlertid ikke et retsprincip men en retsregel; såfremt sælger ikke er at betragte som en afgiftspligtig person, da vil vedkommende ikke være afgiftspligtig i henhold til Direktivets bestemmelser. At der er tale om en retsregel udelukker imidlertid ikke, at der ikke kan forekomme fortolkningsspørgsmål i henhold til reglens anvendelsesområde eller betydningen af begrebet ”afgiftspligtig person” (Nielsen & Tvarnø, 2011).

Af redegørelsen fremgår det endvidere, at der foreligger begrænset EU retspraksis, når det kommer til definitionsafgrænsningen i henhold til nye bygninger. Dette bevirker naturligt, at der er en bredere frihed blandt medlemsstaterne i henhold til denne afgrænsning, idet der inden for EU-retten ikke er flere afgørelser, der skal tages i betragtning, med henblik på at sikre en EU-konform fortolkning. Medlemsstaterne skal således som udgangspunkt udelukkende inddrage Direktivets ordlyd og formål ved fortolkningen af nye bygninger.

6.0 Analyse af national administrativ praksis

I det følgende afsnit vil momslovens definition af en ny bygning samt en byggegrund blive belyst på baggrund af bindende svar fra Skatterådet. Der vil således blive foretaget en fortolkningsanalyse af afgrænsningen af, hvornår fast ejendom ifalder ovennævnte betegnelser i dansk administrativ praksis. Den administrative praksis vil i analysen løbende sættes op imod den overordnede EU retlige ramme, hvilken der er redegjort for i foregående kapitel. Denne løbende sammenligning foretages med henblik på at overskueliggøre analysens pointer inden de inddrages til diskussion i det efterfølgende kapitel.

6.1 Bindende svar

Bindende svar er en ret der tilkommer skattepligtige, med lovhjemmel i Skatteforvaltningsloven (SFL) §§21-25, med henblik på at få afklaret skattemæssige konsekvenser af en given disposition enten før den iagttages eller efterfølgende. Bindende svar skal anmodes skriftligt mod et administrationsgebyr, og skal formuleres således, at SKAT¹⁴ som udgangspunkt kan besvare dispositionen be- eller afkræftende. Siden 1. januar 2005 har det ligeledes været muligt at anmode om bindende svar vedrørende moms og afgifter. Et bindende svar, er en administrativ afgørelse, der udelukkende har bindende retsvirkning for SKAT og således ikke for anmoder. Jævnfør SFL § 25 stk. 1 er et svar bindende for SKAT i fem år, medmindre andet specifikt fremgår i svaret, eller såfremt der er sket ændringer i de love, bekendtgørelser, eller specifikke forudsætninger, som er lagt til grund for et svar. I et sådant tilfælde vil der være tale om bristede forudsætninger, hvorfor bindingen ophører. En anden bristet forudsætning foreligger, såfremt det bindende svar er i direkte strid med EU-retten, hvilket er i overensstemmelse med loyalitetspligten om EU-konform fortolkning, se afsnit 3.1.3 (SKAT, 2015 afs. A.A.3.12.2). Desuden kan et bindende svar påklages til landsretten og derved afprøves ved domstolene.

Kompetencen til at afgive bindende svar ligger som udgangspunkt hos SKAT. SKAT har imidlertid pligt til at foreligge visse anmodninger om bindende svar for Skatterådet¹⁵, såfremt der er tale om sager, der vil kunne få betydning for flere skatteydere eller der er tale om fortolkning af ny lovgivning. Idet indførelsen af momspligt på nye bygninger og byggegrunde er relativ ny, vil mange af anmodningerne være af principiel karakter, idet foreløbig retspraksis er stærkt begrænset. I nærværende afhandling er alle de belyste bindende svar derfor behandlet af Skatterådet. I forlængelse heraf skal det

¹⁴ Den formelle betegnelse for Told- og skatteforvaltningen

¹⁵ Skatterådet er en lægmands organ, der bistår SKAT i den overordnede skatteforvaltning (Pedersen, et al., 2013).

imidlertid understreges, at bindende svar udelukkende er bindende for SKAT, Skatterådet og Landsskatteretten. Sidstnævnte endvidere alene såfremt et svar ikke er blevet påklaget af spørger, eller afgiftspligtige. Det er i øvrigt kun de, som et pågældende svar er rettet til, som kan støtte ret på dets bindende virkning. Som udgangspunkt er bindende svar dermed ikke bindende for domstolene, idet det udelukkende er et udtryk for skattemyndighedernes retsopfattelse. Bindende svar fra Skatterådet kan således ikke i sig selv skabe retsmæssig præcedens, uanset at der er tale om sager af principiel karakter.

6.2 Hvornår er der tale om en byggegrund i dansk ret?

6.2.1 Definition på en byggegrund

Af momsbekendtgørelsen fremgår det jf. § 56, at der ved en byggegrund, som det fremgår af momslovens §13 stk. 1 nr. 9 litra b), *forstås et ubebygget areal, som efter lov om planlægning eller forskrifter udstedt i medfør heraf er udlagt til formål, som muliggør opførelse af bygninger (..)*. Af definitionen fremgår det således, at det er muligheden (egen fremhævnning) for at opføre en bygning inden for lovens rammer, der er afgørende i nærværende afgrænsning af en byggegrund. Denne definition synes således som udgangspunkt at være i overensstemmelse EU-retten jf. afsnit 5.2.2.1, hvor dette ligeledes var et afgørende kriterium.

Af formuleringen i momsbekendtgørelsen må det endvidere kunne udledes, at det ikke er fyldestgørende i henhold til bestemmelsen, at en given grund alene er omfattet af et forslag til en lokalplan, der muliggør bebyggelse, idet arealet i så fald ikke vil være *udlagt* til formålet, som det ellers fremgår i formuleringen. En grund vil derfor alene være udlagt til et bestemt formål, såfremt en given lokalplan er endeligt vedtaget (Engvang, 2012). Indtil en endelig lokalplan er vedtaget, må det dermed være den hidtidige lokalplan, der må anses som værende gældende. Såfremt en eventuel købsaftale er betinget af en vedtagelse af en given lokalplan, må det imidlertid i stedet være hensigten med den nye lokalplan, der skal lægges til grund i betragtningen, idet det er denne, der er gældende såfremt leveringen finder sted. Af formuleringen må det endvidere udledes, at dét, at en lokalplan muliggør bebyggelse, ikke forudsætter, at der ifølge denne er en pligt til at opføre bygninger. Men igen må det understreges, at det er muligheden herfor, der er den essentielle faktor i vurderingen, om ikke andet når det gælder skildringen af *ubebyggede* grunde.

Af SKATs Vejledning, *Moms på salg af nye bygninger og byggegrunde* afsnit 2.0.1 fremgår det endvidere, at arealer, der har status som ”perspektivareal” eller ”rammebelagt areal” i

kommuneplanen, som udgangspunkt ikke er omfattet af begrebet byggegrund, idet disse ikke muliggør bebyggelse. I forlængelse heraf fremgår det endvidere af vejledningen, at salg af arealer i landzone¹⁶ ligeledes kan være omfattet af begrebet byggegrund, såfremt der er givet landzonetilladelse med henblik på udstykning og opførelse af bygninger.

6.3 Byggegrund i den administrative praksis

Nedenfor vil udvalgte bindende svar fra Skatterådet vedrørende definitionsafgrænsning af en byggegrunde belyses. De bindende svar er specifikt udvalgt på baggrund af deres skildringer vedrørende grundlæggende faktorer, som eksempelvis sælgers egenskab af en afgiftspligtig person, køber og sælgers hensigt, samt en ejendoms formål.

6.3.1 Sælgers egenskab

Det skal altid indledningsvist fastlægges, hvorvidt sælger handler i egenskaben af en afgiftspligtig person, da salget ellers falder uden for momslovens anvendelsesområde, jf. afsnit 4.1.

SKM2012.241.SR omhandler flere familiemedlemmer, der sammen ejer en slægtsgård bestående af en moderejendom samt flere selvstændige matrikler. Selve moderejendommen er beliggende i byzone, mens de øvrige jordstykker/matrikler er beliggende i landzone og endvidere delvist fredede eller strandbeskyttelsesareal, hvorfor de ikke må bebygges.

Skatterådet gør i nærværende sag gældende at: *“En persons frasalg ved udstykning af et areal, der har udgjort en del af det til den pågældendes private boligtilhørende grundareal, er som udgangspunkt ikke omfattet af momspligten som salg af en byggegrund.”*

”Men idet det kun vedrører en enkelt ejendom, og der efterfølgende kun vil ske et salg, vil spørger m.fl. i den konkrete situation ikke blive anset som afgiftspligtige personer, fordi det enkeltstående salg ikke vil opfylde kriteriet om indtægter af en vis varig karakter.”

På baggrund af denne betragtning kan det udledes, at Skatterådet ikke vil betragte en privatperson som afgiftspligtig, uagtet at denne har mobiliseret midler i relation til en økonomisk udnyttelse af en ejendom, såfremt der udelukkende er tale om et enkelt salg. Det bemærkes således, at

¹⁶ Såfremt man ønsker at udstykke, bebygge eller ændre i anvendelsen af bestående bebyggelse på en ejendom beliggende i en landzone (arealer der ikke er byzone eller sommerhusområde) skal man foruden en byggetilladelse ligeledes have en landzonetilladelse. Den eneste undtagelse hertil er såfremt ejendommen indgår i erhvervsmæssig landbrugsdrift og er nødvendig herfor (www.naturstyrelsen.dk)

et enkelt salg ikke vil have karakter af ”indtægter af en vis varig karakter”, hvilket er en grundlæggende forudsætning for en afgiftspligtig person jf. Direktivets artikel 9.

I samtlige bindende svar der gennemgås nedenfor, i relation til afgrænsningen af byggegrunde i den administrative praksis, er denne forudsætning opfyldt; alle sælgere handler i egenskaben af en afgiftspligtig person, hvorfor dette ikke vil blive diskuteret eller uddybet nærmere, idet det vurderes at optage plads fra andre væsentlige elementer og forudsætninger behandlet i afgørelserne.

6.3.2 Køber og sælgers hensigt – den generelle praksis

Foruden det indledende nødvendige kriterium om, at sælger skal handle i egenskaben af en afgiftspligtig person, jf. ovenstående afsnit, er sælgers hensigt i forbindelse med en levering også en faktor, der som hovedregel tages i betragtning i Skatterådets afgørelser, på lige fod med købers hensigt. Skatterådets vægtning af sælger og købers hensigt i forbindelse med levering af fast ejendom vil derfor gennemgås i nedenstående.

SKM2010.745.SR omhandler en sælger, som ejer tre ejendomme, hvoraf de to er fra 1956, og den sidste fra 1959. De to førstnævnte ejendomme har undergået væsentlige ombygninger i 1985 og den sidste i 1991. Alle ejendommene har hidtil været anvendt til erhvervsmæssig udlejning. Sælger ønsker at afhænde alle tre ejendomme, enten som et samlet salg eller som to eller tre selvstændige salg. Der ligger en forventning om, at en eventuel køber vil foretage en form for udvikling af bygningerne, så de bl.a. kan anvendes til boligformål. Der er imidlertid tvivl om rammerne for en sådan udvikling, idet en køber kan vælge at tage udgangspunkt i de eksisterende bygninger eller foretage en nedrivning heraf med henblik på en genopførelse. Det fremgår af anmodningen, at sælger ikke vil være involveret i nogen form for nedrivning af de eksisterende bygninger, ombygning heraf eller opførelse af nye bygninger. Sælger anmoder i den forbindelse SKAT om et bindende svar på, hvorvidt et salg af disse bygninger efter 1. januar 2011 kategoriseres som et salg af ”gamle” bygninger med tilhørende jord, og derved er momsfrataget, eller hvorvidt det skal kategoriseres som et salg af en byggegrund, og derved er underlagt momspligt. Skatterådet lægger i sit svar vægt på, at købers hensigt ikke er kendt, samt at sælger ikke har intention om at være involveret i hverken nedrivning eller opførelse af nye bygninger eller en eventuel ombygning, med reference til EU-Domstolens afgørelse i C-461/08 (Don Bosco), hvor dette netop var en afgørende faktor, se afsnit 5.2.1.2. På baggrund af dette fastslår Skatterådet, at salget af de tre bygninger skal betragtes som levering af gamle bygninger med tilhørende jord, og derfor momsfrataget, under forudsætning af at sælger ikke er involveret i nedrivningsprocessen mv., samt at

det ikke af en potentiel købsaftale klart vil fremgå, at bygningerne erhverves med henblik på nedrivning af køber.

Af dette svar kan det udledes, at både sælger og købers hensigt har en stor betydning ved afgrænsningen af, hvornår der er tale om en byggegrund, med særlig henvisning til de intentioner der vil fremgå i en eventuel købsaftale navnlig med henblik på en eventuel nedrivning af eksisterende ejendomme.

Tilsvarende var det ligeledes køber og sælgers udtrykte hensigt, der lå til grund for skatterådets svar i SKM2013.215.SR, om end resultatet heraf blev anderledes. I dette svar når Skatterådet således frem til, at salget af en ejendom er at betragte som salg af en byggegrund. Skatterådet gjorde her gældende, at sælger inden salget havde opsagt ejendommens lejemål, indhentet kommunens tilladelse til nedrivning af den eksisterende bygning på ejendommen, og herudover ansøgt kommunen om en byggetilladelse. Byggetilladelsen var ikke godkendt på salgstidspunktet, men det fremgik af købskontrakten, at køber var bekendt med ansøgningen. Herudover fremgik det endvidere, at ejendommen blev erhvervet med henblik på opførelse af lejligheder og videresalg heraf. Modsat ovenstående anmodninger fremgår købers hensigt således klart og på skrift. Om end den pågældende formulering i købsaftalen som udgangspunkt ikke bryder kriteriet om købers udtrykte hensigt, idet det af SKATs Vejledning, *Moms på salg af nye bygninger og byggegrunde moms på salg af nye bygninger og byggegrunde* fremgår, at der er tale om en byggegrund såfremt; ”(...) at bygningerne erhverves med henblik på nedrivning af køber”. Det fremgår således ikke specifikt, at køber har til hensigt at nedrive de eksisterende bygninger, men derimod blot at der er hensigt om at opføre nye bygninger på ejendommen. Herudover er sælger endvidere på sin vis involveret i nedrivningen, idet denne har indhentet en godkendelse herfor, og endvidere ansøgt om en byggetilladelse. Skatterådet begrundet på baggrund af ovenstående derfor, at der er tale om en levering af en byggegrund. I nærværende sag er den pågældende byggegrund imidlertid momsfrataget efter momslovens § 13 stk. 2, idet ejendommen har været anvendt i forbindelse med momsfrataget udlejningsvirksomhed.

På baggrund af SKATs Vejledning, *Moms på salg af nye bygninger og byggegrunde moms på salg af nye bygninger og byggegrunde* skal det understreges, at købers hensigt skal fremgå klart af købsaftalen, før dette kan tillægges afgørende (egen fremhævnning) vægt i en samlet vurdering, jf. vejledningens afsnit 2.2. På baggrund af denne formulering må det således udledes, at i tilfælde hvor

købers hensigt ikke fremgår i en købsaftale, kan hensigten stadig tages i betragtning i en samlet vurdering, om end der ikke kan være tale om det afgørende element heri. Dette synspunkt har SKAT endvidere understøttet i praksis i SKM2012.416.SR, hvor det eneste element, der talte for at karakterisere salget for levering af byggegrunde, var, at der lå en formodning om, på baggrund af den foreliggende lokalplan, at køber ville udvikle ejendommene. Men idet det af købsaftalen fremgik at; *”Købers fremtidige anvendelse af ejendommene er sælger uvedkommende”* er formodningen således ikke understøttet af objektive beviselementer, og kan derfor ikke tillægges afgørende betydning i vurderingen af, hvorvidt salget omfatter levering af byggegrunde eller gamle bygninger. SKAT fandt derfor, at der var tale om levering af gamle bygninger i det pågældende tilfælde. En formodning om købers hensigt er således irrelevant i det omfang, det er det eneste element, der peger i retning af en byggegrund frem for en gammel bygning. I denne afgørelse synes Skatterådet imidlertid at overse det mest essentielle i definitionen af en byggegrund; Hvad er grunden udlagt til ifølge lokalplanen? En faktor som vil blive gennemgået i afsnit 6.3.2 vedrørende den faste ejendoms formål.

6.3.2.1 Købsaftalen som beviselement

Skatterådet fandt frem til et tilsvarende resultat i SKM2012.505.SR, om end der i denne sag var mere end en formodning om købers hensigt, idet denne havde ansøgt kommunen om en ændring af lokalplanen med henblik på opførelse af beboelseslejligheder samt en dagligvarebutik. En forespørgsel der forventeligt ville blive godkendt. Men alligevel finder Skatterådet også her, at der er tale om levering af gamle bygninger, hvorfor salget er momsfrataget. Beviselementet for købers hensigt skal derfor tilsyneladende fremgå direkte i købsaftalen for at være tungen på vægtskålen i henhold til en klassificering. Denne betragtning understøttes af Skatterådets afgørelse i SKM2012.718.SR, som vedrører samme ejendom som i SKM2012.505.SR, men nu med en tilføjelse i købsaftalen; *”Køber, der er et selskab, der professionelt beskæftiger sig med byggeri, ejendomsudvikling o. lign, oplyser, at selskabet agter at udvikle ejendommen med henblik på hel eller delvis nedrivning af påstående bygninger, for derefter at bebygge ejendommen. ”* På baggrund af denne nu, eksplicitte, hensigt om nedrivning mv. fra købers side, vurderer Skatterådet, at der er tale om en byggegrund, hvilken ikke er momsfrataget. Skatterådet bemærker følgende; *”Afgørelsen beror på en objektiv vurdering af parternes hensigt ved den konkrete ejendomsoverdragelse, således som den er formuleret i overdragelsesaftalen.”* En udmelding der endnu engang understøtter, at det er købsaftalens ordlyd vedrørende parternes hensigt, der er afgørende i betragtningen.

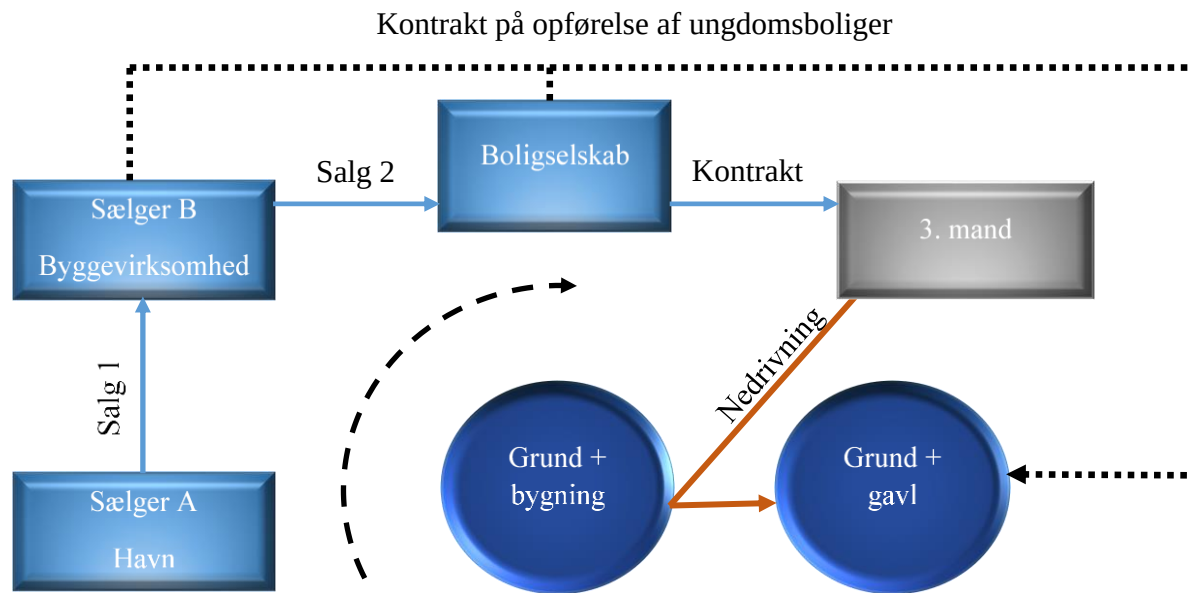
Ovenstående praksis synes endvidere at følge de overordnede fastsatte rammer af EU-Domstolen, idet sælgers hensigt udelukkende tages i betragtning når vedkommende tager en aktiv del i processen vedrørende en ombygning/ nedrivning jf. afsnit 5.2.3.1 om afgørelsen i C-326/11 (Komen).

6.3.2.2. SKM2014.554 – En potentiel ændring af praksis

SKM2014.554.SR omhandler et dobbeltsalg. Sælger 1 (en havn) sælger en ejendom, bestående af en grund plus tilhørende bygning, der er opført inden 2011, til sælger 2 (en byggevirksomhed). Købsaftalen er betinget af, at kommunen vedtager en endelig lokalplan, der muliggør et ungdomsboligprojekt på den pågældende ejendom. Endvidere er købesummen fastsat på baggrund af en stipuleret byggeret. Ved levering henligger ejendommen for sælger 1s regning og risiko som køber. Byggeselskabet erhverver ejendommen med henblik på at sælge grund + bygning til et boligselskab, hvorfor det netop er en betingelse i købskontrakten mellem sælger 1 og sælger 2, at sælger 2 indgår en aftale med en almen boligforening om opførelse af et ungdomsboligprojekt. Sælger 2 vil således i tilknytning til videresalget af grunden plus tilhørende bygning, indgå en totalentrepriseaftale med boligselskabet vedrørende opførelse af ungdomsboligerne.

For at gennemføre projektet, vil det være nødvendigt at nedrive dele af den eksisterende bygning. Nedrivningen vil imidlertid ikke indgå som en del af videresalget af den pågældende ejendom, hvorfor hverken sælger 1 eller sælger 2 vil tage del heri. En nedrivning vil derfor udelukkende være for boligselskabets regning og risiko. Det er væsentligt at bemærke, at der udelukkende er tale om en delvis nedrivning, idet den pågældende lokalplan indeholder en bestemmelse om, at hovedparten af bygningens gavl mod øst bevares. Omfanget af en eventuel nedrivning er ikke fastlagt, på nær at den skal holde sig inden for rammerne af lokalplanens maksimumsgrænse herfor. Nedenfor er handlens elementer søgt illustreret med henblik på at lette forståelsen for læser.

Figur 6.3.2.2: Illustration af problemstillingen i SKM2014.554.SR



Kilde: Egen tilvirkning på baggrund af SKM2014.554.SR

Det er sælger 2, der har anmodet om et bindende svar fra SKAT på, hvorvidt henholdsvis det første salg og videresalget af ejendommen er momsfri. Skatterådet vurderer, at der i begge salg er tale om en levering af en byggegrund, hvorfor salget ikke er fritaget fra momspligt jf. momslovens §13 stk. 1 nr. 9 litra b).

6.3.2.2.1. Salg 1

I det første salg, jf. figur 6.3.2.2, har hverken sælger 1 eller sælger 2 intentioner om at nedrive den eksisterende bygning på ejendommen. En faktor som Skatterådet gennem tidligere svar har tillagt betydeligt vægt i forhold til klassificeringen af en byggegrund, se for et eksempel afsnit 6.3.1 om Købers og sælgers hensigt. Det fremgår blot af købsaftalen, at der på sigt skal opføres et nyt byggeri på ejendommen, hvilket understøttes af prisfastsættelsen, der tager udgangspunkt i en stipuleret byggeret, hvorfor værdien af denne givetvis er højere end normalværdien af tilsvarende ejendomme uden denne byggeret.

Der er således kun dette ene element i relation til klassificering af en byggegrund, som SKAT selv nævner i deres vedledning E nr. 191, der er opfyldt. Samtlige andre momenter gør sig derved ikke

gældende i salg 1. SKATs vurdering af, at der i dette tilfælde er tale om en byggegrund beror sig således alene på et enkelt objektivt beviselement. De andre momenter som vejledningen nævner er: *"(...) bebyggelsens karakter ("skur"), manglende tilslutning til offentlig/privat forsyning, ejendommens tidligere anvendelse og bebyggelsens karakter (fx "lade" til opbevaring, og som ikke opfylder helt grundliggende krav til den fremtidige anvendelse).*"¹⁷Hvis man først ser på bebyggelsens karakter, så er der tale om en ejendom, der fylder det meste af grundens areal, der forud for salget har været anvendt til momspligtig udlejning, hvorfor den ligeledes er tilsluttet offentlig forsyning i form af el og vand, hvorfor bygningen således synes at tjene til sit formål. Alle disse elementer taler derfor imod, at der er tale om en byggegrund. EU-Domstolen bemærkede i C-326/11 (Komen), at der skal foretages en samlet vurdering af alle elementer i en sag; *" (...) in the course of an overall assessment of the circumstances of a transactions, provided that it is supported by objective evidence."* Ud fra denne betragtning kan det dermed udledes, at SKAT tilsyneladende vægter prisfastsættelsen mere i sin vurdering end samtlige de andre elementer sammenlagt.

Det er endvidere interessant, at Skatterådet i deres vejledning skriver, at ejendommens *tidligere* anvendelse skal tages i betragtning, og ikke anvendelsen på overtagelsesdagen, hvilket ellers var et afgørende element i C-326/11 (Komen) jf. dennes præmis 34. Om end det skal understreges, at det i den pågældende sag var et element i vurderingen af, hvorvidt der var tale om en ny bygning, synes elementet stadig at være en interessant faktor i nærværende sag. Som nævnt ovenfor, var bygningen tidligere anvendt til momspligtig udlejning, men ejendommen skulle være fri for lejere ved sælger 1s overtagelse. SKAT kunne således have underbygget sin vurdering, om at der er tale om en byggegrund, med dette beviselement. Men idet Skatterådet ikke benævner dette element i sin vejledning, se ovenfor, eller tager det i mente i begrundelsen i nærværende bindende svar, må det antages, at Skatterådet ikke finder dette element relevant ved klassificering af en byggegrund.

Såfremt der ligger en forventning om, at samtlige argumenter skulle have en lige vægt i en samlet vurdering, vil Skatterådets vurdering i denne sag således kunne betegnes som en for streng fortolkning af begrebet byggegrund.

¹⁷ Vejledning E nr. 191 *moms på salg af nye bygninger og byggegrunde* – afsnit 2.2

6.3.2.2.2. Salg 2

Ovenstående argument om at nedrivningen ikke er en faktor i salg 1, gør sig givetvis ikke gældende i salg 2, da det her er kendt, at Boligselskabet skal have nedrevet den eksisterende ejendom, om end sælger 2 stadig ikke tager del heri. Boligselskabets udtrykte hensigt om denne nedrivning taler derfor for, at der i dette salg er tale om levering af en byggegrund. Ikke mindst når man tager Skatterådets generelle vægtning af denne faktor i betragtning. På baggrund af afsnit 6.3.2.1 blev det imidlertid udledt, at købers hensigt skulle fremgå af købsaftalen før betragtningen om, at der var tale om byggegrund, kunne gøres gældende, og dette uanset at køber havde efterspurgt ændring af lokalplanen, hvor købers hensigt var klart udtrykt, om end ikke i købsaftalen. Ved at vurdere salg 2 som levering af en byggegrund synes Skatterådet således at have anlagt en strengere praksis, end det tidligere var tilfældet jf. afsnit 6.3.2.1, idet Boligselskabets hensigt om nedrivning netop ikke fremgår eksplicit af købsaftalen i nærværende sag.

6.3.3 Den faste ejendoms formål

Foruden køber og sælgers hensigt, som på baggrund af ovenstående kan tilsiges at blive tillagt stor vægt af Skatterådet i dets afgørelser, er den faste ejendoms formål imidlertid ligeledes en interessant faktor at belyse i henhold til Skatterådets vurdering af, hvorvidt der er tale om en byggegrund inden for momslovens anvendelsesområde.

SKM2012.640.SR omhandler salg af en stor erhvervsbyggegrund med et areal på 70.000 m², hvoraf der er byggeret over de 14.000 m². Af lokalplanen fremgår det, at området ligger i en byzone, og at den fremtidige anvendelse af arealet skal være til boligbebyggelse. Det fremgår endvidere af lokalplanen, at der planlægges at skulle opføres 134 bygninger. Der anmodes på baggrund af ovenstående om et bindende svar på, hvorvidt opførelse af en bygning på den pågældende grund, vil medføre et bortfald af momspligt ved et senere salg, hvor bygningen efter momsbekendtgørelsens § 54 stk. 2 modsætningsvist vil udgøre en ”gammel” bygning. Skatterådet bemærker i sit svar, at der er flere elementer, der spiller en rolle, ved en sådan vurdering, herunder prisfastsættelsen i købsaftalen sammenholdt med normalværdien af tilsvarende ejendomme. Skatterådet bemærker i forlængelse af dette, at det må antages, at prisen på ejendommen (dvs. bygning og grund på 70.000 m², hvoraf der er byggeret på 14.000 m²) vil være betragtelig større, end hvis der havde været tale om en bygning med tilhørende grund, hvor sidstnævnte ikke kunne udstykkes. Muligheden for udstykning og bebyggelse, vil således antageligt have en påvirkning på prisen.

Endvidere fremhæver Skatterådet, med henvisning til deres svar i SKM.2011.6.SR, at ejendommens formål skal tages i betragtning. I den pågældende sag blev salget af en grund, hvorpå der var opført en garage eller et udhus, betragtet som levering af en byggegrund, idet en garage eller et udhus ikke opfyldte lokalplanens hensigt med grunden, hvilket var helårsbebyggelse. Med udgangspunkt i denne vurdering blev det derfor fastlagt, at salget af den store erhvervsbyggegrund, hvorpå der kun var beliggende en enkelt bygning, således ikke opfyldte hensigten med lokalplanens udlægning, hvilket var opførelse af yderligere 133 boliger. Skatterådet kunne derfor ikke bekræfte at salget ville være fritaget for moms, idet de fandt, at der i henhold til momsloven var tale om levering af en byggegrund.

Dette argument synes Skatterådet imidlertid ikke at følge ved alle sine vurderinger. I SKM.2012.416.SR, som er gennemgået tidligere i analysen, var de solgte ejendomme med bygninger netop omfattet af en vedtaget lokalplan, der betød at området var udlagt til centerområde, og der derfor var mulighed for bebyggelse i form af butikker, servicevirksomheder, restauranter mv. De pågældende bygninger på ejendommen synes således ikke at opfylde hensigten med den gældende lokalplan, hvorfor der på baggrund af Skatterådets afgørelse i SKM2011.6.SR, ligeledes burde være tale om en byggegrund i denne sag. Der synes således ikke at være en entydig praksis i henhold til betragtningen om ejendommens formål i henhold til den samlede vurdering af, hvorvidt der er tale om en byggegrund i inden for momslovens anvendelsesområde.

6.3.3.1 Principiel bebyggelse

I SKM 2011.624.SR har en kommune erhvervet en ejendom tilbage i 2010, og efterfølgende nedrevet den eksisterende bygning, så ejendommen nu blot består i en grund på 446 m². Ejendommen er imidlertid underlagt to tinglyste servitutter, hvoraf Vejdirektoratet i den ene umuliggør genbebyggelse af den pågældende ejendom på baggrund af vejbyggelinjer. Restarealet der ikke er underlagt vejbyggelinjer er ca. 75-85 m², hvorpå der i henhold til bygningsreglementet kan bygges såkaldt simpelt byggeri i form af udhus, carport eller garage. Kommunen påtænker at sælge ejendommen til dennes nabo, der ønsker at tillægge arealet til hans have. Kommunen har på baggrund heraf efterspurgt et bindende svar på, hvorvidt ejendommen er at betragte som en byggegrund, når ejendommen i henhold til kommunerammeplanen er udlagt til formål, der muliggør bebyggelse, men som er underlagt retslige servitutter, der i praksis umuliggør en genbebyggelse. Kommunen gør således gældende, at der på baggrund af de gældende servitutter udelukkende vil kunne opføres simpelt byggeri, som beskrevet

ovenfor, hvilket imidlertid vil forudsætte en byggetilladelse og en forudgående landzonetilladelse. Kommunen bemærker i tilknytning hertil, at det er tvivlsomt, hvorvidt en landzonetilladelse vil kunne opnås ved et sådant teoretisk byggeri. Skatterådet bemærker imidlertid; *”Det er uden betydning for momspligten, om der er sket byggemodning, og/eller senere vedtagne forskrifter for udnyttelsen af arealerne sætter begrænsninger på udnyttelsen heraf, herunder fastsætter specifikke formål med udnyttelsen af arealerne til byggeri.”*¹⁸ Skatterådet henviser således til, at grunden stadig kan blive bebygget efter dens formål, om end dette formål har ændret sig. Skatterådet finder derfor, at der er tale om en byggegrund, idet der foreligger en mulighed for selvstændig bebyggelse, om end det blot er af simpel karakter og der endvidere ingen intention forelå om at bebygge arealet, der var påtænkt anvendt som have.

Ovenstående afgørelse understøttes af Skatterådets afgørelse i SKM2013.49.SR, hvor spørger er en landmand, der har været momsregistreret siden 1985. Landmanden påtænker at frasælge en del af sin skov- og landbrugsejendom, i form af et landbrugsareal uden byggeret på 2 ha. Arealet er beliggende i en landzone, og der er i forbindelse med en overdragelse fra Kort & Matrikelstyrelsen givet tilladelse til at landzonen bevares, men at der i princippet må bygges på grunden, idet den hidtidige landbrugspligt ophører. Køber er i det pågældende tilfælde en campingplads, der har været momsregistreret i flere år. Det fremgår at køber har til hensigt at anvende arealet i sin virksomhed til ”grønne arealer” til brug for diverse udendørsaktiviteter. Der er således ingen intentioner hos køber om, at der skal bygges eller udlægges elektricitet mv. på grunden. Spørger er af den overbevisning, at salget kan ske uden moms, idet der er tale om en landbrugsejendom uden bygninger, beliggende i en landzone, samt grunden overdrages uden at skifte status.

Idet den pågældende grund ikke er udtaget til privat brug, finder Skatterådet, at grunden har været anvendt i forbindelse med landmandens momspligtige virksomhed. Ved salget vil han således handle i egenskaben af en afgiftspligtig person, hvorfor selv en enkelt transaktion kan omfattes af momspligten jf. ordlyden af momslovens § 13 stk. 1 nr. 9 litra b). Salget kan således ikke omfattes af udøvelsen af den almindelige ejendomsret, som det var tilfældet i C-180/10 og C-181/10 (Slaby & Kúć), idet Domstolen her anså grundene som en del af ejernes *personlige* formue *inden* de blev solgt. På trods af at landmanden i transaktionen anses som afgiftspligtig person, er det imidlertid stadig definitionen af grunden som enten byggegrund eller ej, der er afgørende for om transaktionen er momspligtig.

¹⁸ Denne betragtning er ligeledes indskrevet i SKATs vejledning, *Moms på salg af nye bygninger og byggegrunde* afsnit 2.0.1

Skatterådet finder i nærværende situation, at der er tale om levering af en byggegrund. Denne vurdering foretages med udgangspunkt i, at grunden *i princippet* vil kunne bebygges. Argumentet finder belæg i momsbekendtgørelsens §56 stk. 1, der netop definerer en byggegrund som; ” (...) *et ubebygget areal, som efter lov om planlægning eller forskrifter udstedt i medfør heraf er udlagt til formål, som muliggør opførelse af bygningen.* ”

Afgørelsen i ovenstående understøttes af Skatterådets afgørelse i SKM2013.65.SR, der omhandler en levering af en grund til en grundejerforening, hvor sælger er en afgiftspligtig person, som handler i egenskaben af dette. Grunden er inddelt i to delområder, hvorpå den ene tillader helårsbebyggelse, mens delområde 2 er udlagt til fællesareal og endvidere omfattet af naturbeskyttelsesloven. Udnyttelsen af delområde 1 er vanskelig på baggrund af sumpede arealer. Hele området er generelt udlagt til sommerhusbebyggelse, men grundejerforeningen ønsker at erhverve grunden med henblik på fællesarealer, og således ikke bebyggelse. I den forbindelse har Grundejerforeningen udformet en allonge¹⁹, hvor foreningen forpligter sig til aldrig at bebygge det pågældende areal. Købers hensigt fremgår endvidere ved, at foreningen flere gange har adspurgt kommunen om, at lokalplanen ændres så det pågældende areal omlægges til fællesarealer, hvilket kommunen på baggrund af administrative hensyn imidlertid har valgt ikke at imødekomme. At udnyttelse af grunden er vanskelig, understøttes endvidere af prisen herfor, da denne er væsentlig lavere end en tilsvarende grund i samme område. Prisen er dermed netop et udtryk for, at det kun er halvdelen af grunden, der er udlagt til opførelse af bebyggelse, og dette reelt ikke er muligt i praksis. Skatterådet vægter imidlertid ingen af ovenstående argumenter i deres svar, men henviser blot til momsbekendtgørelsens definition på en byggegrund jf. §56, og finder derfor at der er tale om en byggegrund, der er momspligtig efter momslovens §13 stk. 1 nr. 9 litra b).

En ubebygget grund, hvortil den gældende lokalplan muliggør bebyggelse, vil således som en overvejende hovedregel blive betragtet som en byggegrund i dansk administrativ praksis uagtet købers hensigt eller anvendeligheden til bebyggelse i praksis. Selv ikke såfremt køber har forpligtet sig til aldrig at bebygge en given ejendom, som det var tilfældet i SKM2013.65.SR.

¹⁹ Tilføjelse til den skriftlige aftale

6.3.3.1.1 Modifikation til principiel bebyggelse

På trods af ovenstående betragtning, har Skatterådet i SKM2010.807.SR tillagt en anden betragtning. Kommunen, der er spørger i denne sag, ønsker svar på hvorvidt salg af ukurante arealer, som eksempelvis hjørneafskæringer ved veje eller andre tilsvarende overflødige arealer skal underligges momspligt eller ej. Fælles for kommunens salg af arealer er, at de umiddelbart kun kan sælges til nærmeste nabo, samt at ingen af arealerne er store nok til at udgøre en selvstændig byggegrund i kommunens optik. Skatterådet gør i denne sag gældende, at de pågældende arealer; ” (...) *ikke kan anses som byggegrunde, idet de på grund af deres ringe størrelse eller beliggenhed ikke i sig selv kan bebygges eller på anden måde anvendes eller videresælges som byggegrund.* “ Denne betragtning anlægges på trods af det faktum, at arealerne kan medregnes til købers ejendom, og endvidere medregnes ved en opgørelse af den tilladte byggeprocent for købers ejendom.

At arealerne udelukkende kan sælges til naboerne heraf, synes at minde meget om de faktiske forhold i SKM2013.65.SR, om end Skatterådet her, som nævnt i ovenstående afsnit, nåede en anden konklusion: ”*Salget til Grundejerforeningen er vurderet som den bedste og eneste løsning for arealet, idet det ikke har været muligt at videresælge arealet med henblik på byggeri grundet de ugunstige forhold, ligesom grundens fysiske beskaffenhed vanskeliggør rationelt byggeri.* ”I denne sag var det således heller ikke muligt at sælge arealet til andre end den omkringliggende grundejerforening. Tilsyneladende er det således udelukkende arealernes reelle størrelse, der synes at være argumentet, der skiller de to bindende svares resultater fra hinanden.

På trods af denne modifikation i Skatterådets vurdering, synes den overvejende del af den administrative praksis imidlertid at pege i retning af, at en ubebygget grund, der principielt har mulighed for bebyggelse, som udgangspunkt vil blive betragtet som en byggegrund. Endvidere kan det bemærkes, at afgørelsen der indeholder denne modifikation er fra 2010, hvorimod de andre afgørelser er af nyere dato, og derfor, alt andet lige, er mere retvisende for Skatterådets nuværende administrative praksis.

6.3.4 Opsummering: byggegrund i dansk administrativ praksis

Som udgangspunkt er enhver ubebygget grund, hvor en given lokalplan muliggør bebyggelse, at betragte som en byggegrund. Dette uanset købers hensigt, eller den realistiske anvendelse, der skal således blot rent principielt være mulighed for at bebygge den pågældende grund. Denne betragtning er imidlertid modificeret ved Skatterådets bindende svar i SKM2010.807.SR, hvor Skatterådet fandt, at

et areal kunne være småt nok til at udslukke betragtningen om principiel bebyggelse. Svaret antages imidlertid ikke at ændre udgangspunktet, som alt overvejende er, at såfremt der foreligger mulighed for bebyggelse, så vil en ubebygget grund blive klassificeret som en byggegrund, om end det er et afvejningsspørgsmål af hver enkelt sags faktiske omstændigheder.

Er en grund imidlertid ikke ubebygget, skal der foretages en bredere vurdering med vægtning af flere faktorer. Det skal bemærkes, at betragtningen om en grund med eksisterende bygninger skal klassificeres som en byggegrund, udelukkende er relevant i de tilfælde, hvor bygningerne er at betragte som ”gamle bygninger”. Er der således tale om nye bygninger, vil ejendommen allerede være underlagt momspligt efter momslovens §13 stk. 1 nr. 9 litra a).

En af disse faktorer er således køber og sælgers udtalte hensigt i forbindelse med en handel vedrørende en grund, hvorpå der ligger en bygning. Disse hensigter er afgørende faktorer i vurderingen af, hvorvidt der er tale om en byggegrund i momsmæssig henseende. Særligt med fokus på sælgers involvering i en eventuel nedrivnings- eller byggemodningsproces og købers udtrykte hensigt i en købsaftale. Såfremt købers hensigt skal have afgørende betydning for en klassifikation af en byggegrund, er det en betingelse, at denne fremgår eksplicit i en given købsaftale. Af analysen fremgår der endvidere, at en prisfastsættelse, på baggrund af en stipuleret byggeret, er tilstrækkelig beviselement herfor, se SKM2014.554.SR. Af analysen kan der således udledes, at det er uden betydning, at en given sælger, hvilken ikke selv er involveret i nedrivning/ opførelse / ombygning af en bygning, har en stærk formodning eller konkret viden om købers intention i henhold til samme, såfremt den pågældende hensigt ikke fremgår eksplicit i købsaftalen. Det kan endvidere udledes af analysen, at et enkelt beviselement er nok til at udgøre en afgørende faktor i en samlet vurdering vedrørende klassificering af en byggegrund.

Et andet vigtigt aspekt i vurderingen er det udtalte formål med en eventuel ejendom. Det er dermed væsentligt hvilke hensigter, der fremgår af en given lokalplan. På baggrund af de bindende svar i henholdsvis SKM2012.416.SR og SKM2011.45.SR kan det fastslås, at Skatterådets praksis ikke er entydig ved klassificeringen af en byggegrund på baggrund af betragtningen om ejendommens formål. I begge sager er der tale om grunde, hvorpå der er opført en bebyggelse, der ikke synes at opfylde lokalplanens formål. Det er imidlertid kun den ene grund, som Skatterådet finder til at være en byggegrund. Disse to forskellige resultater kan således være udtryk for en modstridende administrativ praksis, eller at Skatterådet er blevet mindre snæver i sin fortolkning af, hvornår der foreligger en

byggegrund. Sidstnævnte synes imidlertid ikke at være en sandsynlig forklaring, idet Skatterådet i SKM.2012.640.SR, dvs. en afgørelse efter den i SKM2012.416.SR, når frem til at en grund, hvorpå der ligger en bolig, men hvor lokalplanen muliggør opførelsen af yderligere 133 boliger, ikke opfylder formålet udtrykt i lokalplanen, og derfor er at betragte som en byggegrund. Omtalte SKM.2012.640.SR er gennemgået i tidligere afsnit. På trods af at den administrative praksis er modstridende, må der stadig kunne udledes, at der er overvejende administrativ praksis for, at en grund, hvorpå der ligger en form for bebyggelse, der ikke synes at opfylde formålet med en gældende lokalplan, er at betragte som en ubebygget grund, og i forlængelse deraf en byggegrund i henhold til momsbekendtgørelsens §56, se afsnit 6.2. Begrebet ”ubebygget” i henhold til momsbekendtgørelsen synes således at være blevet udvidet i den administrative praksis.

Som det fremgår af ovenstående, er den administrative praksis ikke klar og entydig i henhold til definitionen af begrebet byggegrund. Om end der i ovenstående er klarlagt en overvejende administrativ praksis, synes der stadig er foreligge afgørelser, der falder uden for denne entydige praksis. Denne utvetydige praksis er givetvis et udtryk for, at implementeringen stadig er forholdsvis ny, hvorfor SKAT og Skatterådet endnu ikke har fået afdækket samtlige tvivlsspørgsmål, der måtte opstå i henhold til definitionerne.

6.4 Hvornår er der tale om en ny bygning i dansk ret?

6.4.1 Definition på en ny bygning

Af momsbekendtgørelsen fremgår det jf. § 54, at begrebet bygning, som det fremgår af momslovens §13 stk. 1 nr. 9 litra a), forstås som grundfaste konstruktioner, som er færdiggjort til det formål, de er bestemt til. Endvidere fremgår det af bestemmelsen, at levering af en bygning både kan omfatte levering af hele bygningen eller blot en del heraf. Af forarbejderne fremgår det, at sidstnævnte eksempelvis kunne være salg af hver enkelt lejlighed i en ejendom.

6.4.1.1 Egen eller fremmed regning?

Bestemmelserne om moms på nye bygninger, vedrører som udgangspunkt kun ejendomme der er opført for egen regning. Byggeri for fremmed regning falder således ikke ind under bestemmelserne vedrørende salg af en nye bygninger. Byggerivirksomheder, der opfører byggeri på købers grund, leverer således en byggeentreprise, hvoraf der skal betales moms af det fulde vederlag for byggeriet

efter momslovens almindelige regler jf. SKATs vejledning, *Moms på salg af nye bygninger og byggegrunde afsnit 1.0*.

6.4.1.2 Lovgivningens definition på en ny bygning

Af momsbekendtgørelsen fremgår det, at en bygning anses som ”ny”, såfremt den leveres inden første indflytning. En bygning der således er færdiggjort til indflytning, men endnu ikke er taget i brug, vil derfor i momslovens forstand forblive ny, indtil den første indflytning, uanset hvornår denne ligger jf. SKATs vejledning, *Moms på salg af nye bygninger og byggegrunde afsnit 1.3.1*. Ved ”indflytning” forstås, at bygningen tages i brug til det formål, den var bestemt til. Kategoriseringen som ny udvides imidlertid til også at omfatte bygninger, for hvilke første levering, efter første indflytning, sker mindre end fem år efter bygnings færdiggørelse. Inden for denne periode på fem år, såfremt bygningen leveres igen, da vil bygningen stadig kunne betegnes som ny i momslovens forstand, forudsat at bygningen ikke har været anvendt i mere end to år jf. momsbekendtgørelsens § 54 stk. 2.

Det skal bemærkes, at bygningens færdiggørelse og første indflytning ikke nødvendigvis sammenfalder i henhold til et tidsperspektiv. Indflytning kan i praksis også ske inden bygningens færdiggørelse. Dette ændrer imidlertid ikke på, at femårsfristen regnes ud fra en objektiv vurdering af bygningens færdiggørelse, og ikke en eventuel subjektiv vurdering fra ejeren heraf, vedrørende bygningens anvendelighed, med henblik på at omgå femårsfristen.

Foruden ovenstående afgrænsninger vil en gammel bygning imidlertid stadig kunne omfattes af definitionen som ”ny”, såfremt der er udført til- og ombygningsarbejde i et væsentligt omfang, jf. nedenstående afsnit.

Ifølge SKATs vejledning, *Moms på salg af nye bygninger og byggegrunde afsnit 1.4.1* er opførte bygninger, der opføres på et tilbageværende fundament fra en nedrevet eksisterende bygning, sidestillet med opførelse af nye bygninger.

6.4.1.3 Til- og ombygning

Inddragelsen af ombygning og renovation som faktorer i forbindelse med klassificeringen af en ny bygning, er en del af medlemslandenes definitionsfrihed i henhold til implementeringen af Direktivets artikel 12. Det fremgår imidlertid af Direktivet, at det er op til de enkelte medlemslande at fastsætte de nærmere kriterier for ombygning og renovation i henhold til denne klassificering.

Nedenstående afgrænsningsregler i forbindelse med ombygning og renovation er derfor alene et udtryk for dansk ret.

Af lovbemærkninger til lovforslaget L 203, senere vedtaget som Lov nr. 520 af 12. juni 2009, fremgår det, at betragtningen om, at ombygninger, der er undergået ombygning i et væsentligt omfang, skal pålægges moms ud fra et konkurrenceaspekt; ”*En bygning hvorpå der i væsentligt omfang er udført til- og ombygningsarbejde, og som sættes til salg, vil være i direkte konkurrence med nye bygninger til salg, som efter forslaget skal leveres med moms.* ” Heraf kan det udledes, at man ikke har ønsket en konkurrenceforvridning mellem nye bygninger og bygninger der har undergået ombygningsarbejde, da det ellers klart ville være en fordel at forhandle sidstnævnte, såfremt disse faktorer ikke skulle inddrages i skildringen af, hvornår der er tale om en ny bygning inden for momslovens anvendelsesområde.

Som udgangspunkt skal der skildres mellem til- og ombygning samt reparation og vedligehold. Denne skildring er essentiel, idet det alene er værdien af førstnævnte den afgiftspligtige person skal medtage i sine beregninger. Af momsbekendtgørelsens § 55 stk. 1 fremgår det, at bygningen anses for ny og derved momspligtig, på dagen for første levering af bygningen, når leveringen sker mindre end fem år efter dagen for den væsentlige til- eller ombygnings færdiggørelse. At der er tale om en væsentlig til- eller ombygning skal vurderes ud fra den økonomiske værdi heraf. Af stk. 2 fremgår det således, at der som udgangspunkt er tale om ”væsentligt” arbejde på en bygning, når værdien heraf overstiger 50 pct. af ejendomsvurderingen ved den efterfølgende første levering af bygningen eller 25 pct. af nævnte værdi ved den efterfølgende første levering af bygningen, når denne også har tilhørende jord. Såfremt en eventuel salgsværdi overstiger ejendomsvurderingen tillagt værdien af ombygningen, kan sælger vælge at benytte denne som beregningsgrundlag i stedet. Det skal endnu en gang bemærkes, at denne specifikke 50pct./ 25pct. regel er unik i henhold til dansk ret på baggrund af den individuelle definitionsfrihed herfor fastsat i Direktivet.

6.5 Ny bygning i den administrative praksis

SKM2011.131.SR omhandler en udlejningsejendom, der dels består af lejemål til beboelse og dels erhvervslejemål. Ejendommen er frivilligt registreret for moms for så vidt angår erhvervslejemålene. Spørger har intention om, at ejendommen undergår renovering i form af et nyt tag og en renovering af den eksisterende elevator. Samtidig med denne renovering er det påtænkt, at det hidtil uudnyttede tørreloft forvandles til to taglejligheder, der efterfølgende skal sælges som ejerlejligheder. Den pågældende ejendom var ved den seneste offentlige ejendomsvurdering sat til DKK 51.000.000. Der

foreligger et tilbud på den omtalte renovering på DKK 3.020.000 (ekskl. moms). Prisen for denne renovering er langt mindre end 25pct grænsen, se tidligere afsnit, som ligger på $54.020.000 \times 0,25 =$ DKK 13.505.000. Spørger finder derfor ikke, at der er tale om en ny bygning, idet renovationsomkostningerne ikke overskrider 25pct. grænsen, som det fremgår af momsbekendtgørelsens § 55 stk. 2. SKAT påpeger imidlertid at ”*I det omfang en nyopført tilbygning sælges separat anses den for at udgøre en ny bygning og salgssummen udgør momsgrundlaget.*”. Skatterådet henviser endvidere til at 25pct. reglen således udelukkende er relevant i det tilfælde, hvor tilbygningen sælges sammen med den resterende del af ejendommen. I nærværende tilfælde var det således afgørende, hvorvidt de to lejligheder skulle klassificeres som en ombygning eller en tilbygning. Skatteministeriet anser en udvidelse af en bygning med en etage, som det er tilfældet her, må være at betragte som en tilbygning. En betragtning der er i overensstemmelse med tidligere praksis.²⁰

Skatterådets betragtning om tilbygninger understreges i det bindende svar i SKM2011.864.SR. I denne sag har et A/S erhvervet et ejendomskompleks, bestående af fem lejligheder. Den hidtidige anvendelse af lejlighederne har været erhvervsrelateret, men selskabet overvejer nu at ombygge lejlighederne til boliger for herefter at sælge dem. I forbindelse med en ombygning, er det planlagt, at fire af lejlighederne skal opdeles i flere selvstændige ejerlejligheder, således at selskabet kan sælge ti ejerlejligheder efter ombygningen. Der er tale om ombygningsarbejde og ikke en tilbygning, idet der ikke tilføres yderligere kvadratmeter til ejendommen. Opdelingen af lejligheder medfører dermed ikke et nyt etageareal. Skatterådet skal i sit bindende svar lægge til grund, at værdien af det pågældende ombygningsarbejde ikke overstiger 25 pct. af beregningsgrundlaget. Skatterådet søger indledningsvist at tage stilling til, hvorvidt opdelingen i yderligere ejerlejligheder er at betragte som etablering af en ny bygning. Dette finder Skatterådet imidlertid ikke belæg for, idet der i det pågældende tilfælde ikke tilføres yderligere kvadratmeter. Med hensyn til ombygningen anføres det endvidere, at såfremt denne ikke overstiger 25 pct., da vil lejlighederne ikke kunne betragtes som nye bygninger og derved ikke pålægges moms.

Skatterådets svar i ovenstående sager, understreger begge, at det er tilførslen af nye kvadratmeter, der er essentielt i vurderingen af, hvorvidt en opdeling/opførelse af lejligheder er at betragte som en ny bygning. I den forbindelse antages det, at Skatterådets henvisning til yderligere kvadratmeter udelukkende omfatter arealer omfattet af BBR, hvorfor tilføjelsen af eksempelvis åbne

²⁰ Se SKM2006.668.LSR

altaner, ikke havde ændret afgørelsen i SKM2011.864.SR, medmindre 25 pct. grænsen i så fald var overskredet.

6.5.1 Værdien af ombygning

Ovenstående afgørelser berører primært skildringen af, hvorvidt der reelt er foretaget en tilbygning eller ej, hvorimod SKM2015.153.SR omhandler hvilke elementer der skal medtages i opgørelsen af 25pct. kriteriet, hvorfor denne vil blive belyst i nærværende afsnit. Sagen omhandler et aktieselskab, der ejer en femetagers ejendom, som de ønsker at udvikle og ombygge til mere end 100 selvstændige lejligheder med henblik på salg og udlejning. Selskabet har indgået et samarbejde med et arkitektfirma vedrørende ombygningsarbejdet samt en totalentreprisekontrakt med en entreprenør, som skal stå for den samlede ombygning i praksis.

Selskabet er dermed interesseret i at få afklaret, hvilke udgifter der medregnes som ”ombygningsudgifter” og derved medregnes til værdien af ombygningsarbejdet i henhold til 25pct. kriteriet i momsbekendtgørelsens § 55 stk. 3. Specifikt mener selskabet, at udgifter til arkitekt, ingeniører og andre rådgivere samt nedrivning af eksisterende byggemasse indvendig i bygningerne, inden ombygningen påbegyndes, ikke skal medregnes til værdien af ombygningsarbejdet, og ønsker således at få bekræftet dette ved et bindende svar. Selskabet støtter sin betragtning på afsnit 1.3.2.1 i SKATs Vejledning, *Moms på salg af nye bygninger og byggegrunde*, hvor det fremgår at: ” Til- og ombygningsarbejder omfatter opførelse, tilbygning, udvidelse, ændring og ombygning af en bygning eller fast konstruktion samt udførelse af enhver teknisk eller anden operation i, på, over eller under de pågældende arealer med henblik på at tilpasse bygningen til en eksisterende anvendelse eller en ændret anvendelse. ” Hverken indledende rådgivning eller nedrivning er således nævnt i vejledningen. Endvidere bemærker selskabet, at SKATs Juridiske Vejledning ligeledes anlægger dette synspunkt; ” Det egentlige ombygningsarbejde omfatter ikke projektering eller nedrivning, men kun byggearbejde, der har karakter af genopbygning af en eksisterende ejendom eller nybygning inde i eller oven på en eksisterende bygning. ” jf. vejledningens afsnit D.A.21.3.2.3.

Indledningsvist finder Skatterådet ikke, at udgifter til arkitekter, ingeniører og andre rådgivere skal medregnes til værdien af ombygningsarbejderne blandt andet på baggrund af ordlyden af momsbekendtgørelsens § 58 stk. 3, hvilket er i overensstemmelse med selskabets betragtning. Dette synspunkt underbygger de endvidere med ordlyden i SKATs Vejledning, *Moms på salg af nye*

bygninger og byggegrunde, citeret ovenfor, hvoraf de udleder, at der udelukkende skal medregnes arbejdsydelser, der aktivt vil ændre den faste ejendom.

Skatterådet tillægger imidlertid et andet synspunkt i relation til nedrivningsarbejder, idet de finder at nedrivning er en forudsætning for det efterfølgende ombygningsarbejde, og derfor skal medregnes i henhold til ombygningskriteriet. Skatterådet bemærker endvidere, at den praksis, der fremgår af SKATs Juridiske Vejledning, se ovenfor, ikke er relevant i henhold til opgørelsen af værdien af ombygningsarbejder, idet den alene henviser til praksis hvor skildringen var, hvornår et bygningsarbejde kunne anses som påbegyndt i relation til sondringen mellem byggearbejder for egen eller fremmed regning. Skatterådet finder således ikke, at en tilsvarende definition gør sig gældende i henhold til nærværende sag.

6.5.2 Opsummering: ny bygning i dansk administrativ praksis

Et særskilt salg af en tilbygning vil være at betragte som salg af en ny bygning og derfor momspligtigt efter momslovens § 13 stk. 1 nr. 9 litra a). En opdeling af eksisterende lejligheder til flere selvstændige lejligheder vil imidlertid ikke falde under betegnelsen tilbygning, såfremt der ikke tilføres et nyt etageareal. Opdelingen vil således udelukkende ifalde momspligt, såfremt 50pct./ 25pct. grænsen overskrides.

SKAT administrative afgørelse i SKM2015.153.SR foranlediger en uensartet fortolkning af samme begreb inden for momslovens anvendelsesområde alt afhængig af om skildringen vedrører, hvorvidt der er tale om byggeri for egen eller fremmed regning, eller hvorvidt det er indregningen af værdien af ombygningsarbejder i henhold til momsbekendtgørelsens § 58. I relation til sidstnævnte finder Skatterådet jf. afgørelsen i SKM2015.153.SR, at udgifter til arkitekt, ingeniører og andre rådgivningsydelser ikke skal medtages ved opgørelsen af værdien af ombygningsarbejder, mens værdien af nedrivningsarbejde imidlertid skal medregnes. Skatterådet synes således at foretage en subjektiv vurdering om, at nedrivningsarbejder er en forudsætning for ombygningsarbejdet, frem for en objektiv vurdering på baggrund af de objektive kriterier fastsat i national retspraksis, der fastsætter at nedrivningsarbejde ikke er at betragte som ombygningsarbejder.

7.0 Er dansk administrativ praksis i overensstemmelse med EU-retten?

I det følgende afsnit vil det, med udgangspunkt i analysens resultater, blive diskuteret, hvorvidt de danske skattemyndigheders administrative praksis vedrørende momspligten på nye bygninger og byggegrunde er i overensstemmelse med EU-rettens rammer. Idet retspraksis som benævnt er begrænset i henhold til definitionsafgrænsningen af nye bygninger, vil den danske praksis herfor udelukkende blive vurderet i henhold til Direktivets bestemmelser herfor, herunder ordlyd og formål. Afsnittet vil ligeledes omfatte en diskussion af, hvorvidt Skatterådets administrative praksis er klar og entydig.

Som udgangspunkt har medlemsstaterne, med hjemmel i Direktivets artikel 12, en overordnet definitionsfrihed med henblik på at definere hvad der forstås ved en byggegrund og herunder fastsætte de nærmere betingelser for en ny bygning inden for rammerne af de respektive nationale lovgivninger.

Fritagelsesbestemmelsen i artikel 135 stk. 1 litra k) vedrørende ubebygget fast ejendom, er en undtagelse til det generelle udgangspunkt om, at en byggegrund er momspligtig i henhold til Direktivet. Dette bevirker, at undtagelsen bør fortolkes indskrænkende, se EU-Domstolens præmis 27 i C-543/11 (Woningstichtung): ” (...) Which seeks to exempt from tax only supplies of land which has not been built on and is not intended to support a building. ” Denne indskrænkende fortolkning medlemslandene imellem er således med til at sikre afgiftsneutraliteten inden for systemet.

På baggrund af medlemslandenes loyalitetspligt vedrørende EU-konform fortolkning kan de imidlertid ikke undgå at skulle tage EU-Domstolens præjudicielle afgørelser i mente ved definitionsafgrænsningen ved national lov. I henhold til den danske stat, står det således SKAT frit for at fortolke begreberne ”byggegrund” og ”ny bygning”, såfremt fortolkningen falder inden for den overordnede ramme givet i Direktivets artikel 12, og klarificeringerne givet i EU-Domstolens præjudicielle afgørelser på området, se kapitel 5.

7.1 EU-konform fortolkning af ”Byggegrund”?

7.1.1 Ejendommens karakter ved levering

I C-326/11 (Komen) når EU-Domstolen frem til, at der er tale om salg af gamle bygninger, idet den væsentligste betragtning var, at ejendommens karakter på tidspunktet for levering var at betragte som sådan. Ejendommen, der var en forretningsarkade, var på det pågældende tidspunkt, om end kun delvist, i brug i sit formål, idet en forretning stadig var åben og tilgængelig for offentligheden. Den konklusion fremkom således på trods af, at begge involverede parter havde udtrykt fælles hensigt om at etablere en ny bygning, og at sælger for egen regning havde søgt om byggetilladelse hertil. Denne vurdering af hvilke forhold der tilsyneladende vægter mest i en betragtning, synes som udgangspunkt ikke at være identisk med den vægtning som Skatterådet har udvist i sin administrative praksis, se kapitel 6. Skatterådet har specifikt i SKM2013.215.SR vurderet, at der var tale om levering af en byggegrund på trods af, at bygningen stadig var i brug i henhold til sit formål ved levering, nemlig som udlejningsbolig. Bygningen blev således leveret med lejere, om end disse var opsagt inden leveringstidspunktet. I den pågældende sag var det således igen sælger og købers udtrykte hensigt, der var det afgørende element i vurderingen af, hvorvidt der var tale om levering af en momsfrataget ejendom eller en byggegrund. Skatterådet synes således ikke at vægte en ejendoms karakter på leveringstidspunktet i henhold til klassificeringen af et salg, hvilket ikke synes at være konformt med EU-Domstolens præmisser i C-326/11 (Komen), hvor ejendommens karakter ved levering netop blev vægtet højere end køber og sælgers hensigt i relation til ejendommens fremtidige anvendelse.

7.1.2 Direktivets formål

I henhold til Direktivets formål har EU-Domstolen i flere af de gennemgåede afgørelser slået fast, at formålet med fritagelsesbestemmelsen i Direktivets artikel 135 stk. 1 litra k) udelukkende er at fritage salg af ubebyggede grunde, der ikke er bestemt til at tjene til opførelse af en ny bygning, se blandt andet C-543/11 (Woningstichting) jf. afhandlingens kapitel 5. I relation til den sidste del af formålet synes Skatterådet umiddelbart at have implementeret denne forudsætning i store dele af sin administrative praksis, idet Skatterådet ofte henviser til den principielle og mulige anvendelse af en given ejendom på baggrund af den foreliggende lokalplan, uagtet at den praktiske, realistiske eller tiltænkte anvendelse ikke er i overensstemmelse med mulighederne givet af rammene for lokalplanen, se blandt andet SKM2013.49.SR. Denne forkastning af den praktiske, realistiske eller tiltænkte anvendelse af en given

grund synes imidlertid ikke umiddelbart at være i direkte strid med denne præmis i henhold til Direktivets formål. Domstolens eksakte ordlyd i C-543/11 (Woningstichting) præmis 30 var; ”(...)and is not intended to support a building.”, hvilket i den danske oversættelse lyder; “(...) der ikke er bestemt til at tjene til opførelse af en bygning.”²¹ Bemærk her formuleringerne ”intended to” og ”bestemt til” hvilke synes at bære samme betydning, og derved understøtte samme betragtning; at en grund er bestemt til noget, må således, alt andet lige, omfatte at en grund har et formål i en given lokalplan. Beskrivelsen i en given lokalplanen er dermed et udtryk for, hvad en grund er *bestemt* til, hvilket således er det afgørende element i vurderingen af, hvorvidt en grund skal pålægges moms eller ej ved et givent salg. Af Domstolens formulering i den pågældende præmis, synes det således ikke muligt at udlede yderligere betragtninger vedrørende andre faktorer, såsom den mulige anvendelse i praksis, eller hvorvidt et givent formål, bestemt i lokalplanen, er realistisk. Idet formuleringen udelukkende tager hensyn til, hvad en given grund er bestemt til, synes Skatterådets tilsidesættelse af disse andre faktorer i de administrative afgørelser ikke at være i strid med EU-retten.

Betragtningen, at det udelukkende er ubebyggede byggegrunde, der skal undtages fra momsfritagelsen, synes at være modificeret efter EU-Domstolens afgørelse i blandt andet C-461/08 (Don Bosco), hvor en grund, hvorpå der lå en bygning, der var påbegyndt nedrevet ved levering, blev fundet til at udgøre levering af en byggegrund. I forlængelse af denne betragtning, at der i realiteten var tale om levering af en byggegrund, synes Domstolen endvidere at tillægge sælgers involvering i den pågældende nedrivning en afgørende betydning. En betragtning som EU-Domstolen understøttede i sin afgørelse i C-543/11 (Woningstichting), hvor sælgers rolle ligeledes blev et væsentligt argument for, at den pågældende ejendom skulle klassificeres som en byggegrund. I C-461/08 (Don Bosco) blev der endvidere opsat to objektive kriterier, for at en ejendom med en eksisterende bygning var at betragte som en byggegrund; 1) sælger medvirker til nedrivning af de eksisterende bygninger og 2) Det af købsaftalen fremgår, at køber ønsker at nedrive bygningerne.

Disse to objektive kriterier anvendes af Skatterådet i flere afgørelser, se eksempelvis SKM2010.745, hvor det netop var den manglende opfyldelse af disse to kriterier, der bevirkede, at en ejendom ikke blev betragtet som en byggegrund. Skatterådet har imidlertid fraveget dette udgangspunkt ved de to objektive kriterier, idet Skatterådet i flere afgørelser finder, at der er tale om en byggegrund, uagtet at det udelukkende er kriteriet om købers hensigt der er opfyldt. I flere sager har Skatterådet

²¹ Se den danske oversættelse af C-543/11 (Woningstichting) præmis 30

således lagt afgørende vægt på købers udtrykte hensigt i en købskontrakt, uagtet at sælger i disse ikke har været involveret i nedrivningen af de på ejendommen eksisterende bygninger. Skatterådet synes således at tillægge købers hensigt en større vægt end sælgers udtrykte, hvilket ikke synes at være i overensstemmelse med EU-Domstolens praksis, hvor netop begge kriterier tillægges en afgørende betydning. I SKM2013.215.SR kan der endvidere argumenteres for, at Skatterådet har bestemt en ejendom med eksisterende bygninger til at udgøre en byggegrund på trods af, at ingen af de to objektive kriterier var opfyldt. For det objektive kriterium vedrørende købers hensigt, fremgår det således af SKATs egen vejledning, at det er købers hensigt om *nedrivning*, der skal gøres gældende i en given vurdering, hvilket imidlertid ikke klart fremfik i den specifikke sag. I denne sag var det således alene sælgers subjektive forventning om, at køber ville nedrive den eksisterende bygning efter leveringen af ejendommen, underbygget af andre beviselementer i købsaftalen end den konkrete udtrykte hensigt om nedrivning fra købers side. At skildringen foretages uden at nogen af de objektive kriterier fastsat ved EU-Domstolen er opfyldt synes således ikke at være i overensstemmelse med en EU-konform fortolkning af bestemmelserne, på baggrund af retspraksis fremlagt i Don Bosco.

At Skatterådet således ikke synes, at de omtalte objektive kriterier skal være opfyldt, førend der er tale om en byggegrund i momslovens forstand understreges endvidere direkte af deres bemærkning i SKM2012.718.SR; ”*Det er skatteministeriets opfattelse, at den momsmæssige vurdering omkring, hvorvidt der foreligger byggegrund eller gamle bygninger ikke udelukkende beror på om eksisterende bygninger nedrives af sælger eller køber - eller hvorvidt de nedrives før eller efter ejendomsoverdragelsen. Afgørelsen beror på en objektiv vurdering af parternes hensigt ved den konkrete ejendomsoverdragelse, således som den er formuleret i overdragelsesaftalen.* ”

Domstolens kriterium om sælgers deltagelse i nedrivningen, jf. C-461/08 (Don Bosco), synes endvidere at være betinget af, at denne har påbegyndt nedrivningen. Skatterådet synes imidlertid i SKM2013.215.SR at have udvidet ”deltagelse” til også at omfatte omstændigheder, hvor sælger ikke har påbegyndt en nedrivning, men derimod udelukkende indhentet tilladelse hertil. Såfremt man anlægger det perspektiv, at det er en udvidelse af begrebet, kan der således argumenteres for, at et af begreberne i realiteten alligevel var opfyldt i SKM2013.215.SR. Hvorvidt denne fortolkning vedrørende sælgers deltagelse i forbindelse med en nedrivning er i direkte strid med præmisserne i afgørelsen til C-461/08 (Don Bosco) kan imidlertid diskuteres. På den ene side synes Domstolen således at lægge vægt på det faktum, at sælger havde påbegyndt nedrivningen, uanset hvor fremskreden denne måtte være ved levering. Omvendt hvis man tolker præmissen i en bredere sammenhæng, og

derved vurderer, at den afgørende faktor var, at sælger tog en aktiv rolle i nedrivningen, kan der argumenteres for, at en indhentning af tilladelse til nedrivning samt en efterfølgende byggetilladelse, er at betragte som at ”tage aktiv del i” en nedrivning. I så tilfælde vil Skatterådets praksis herfor ikke være i direkte strid med Domstolens fastsatte objektive kriterium.

I dansk administrativ praksis har man endvidere modificeret begrebet ”ubebygget” ved at vurdere, hvorvidt en eksisterende bebyggelse opfylder formålet med en given lokalplan, da den ellers som udgangspunkt er at betragte som en byggegrund, se blandt andet SKM2011.6.SR og SKM2012.640.SR. Den administrative praksis er imidlertid ikke entydig. Denne modifikation er således ikke tilsvarende den praksis som Domstolen fremlagde i C-461/08. I samme afgørelse blev det imidlertid også understreget, at det var op til de enkelte medlemslande at fastsætte de nærmere betingelser for definitionen, så længe de iagttog formålet med Direktivet, der udelukkende er at fritage ubebyggede grunde, der ikke tjener til opførelse af en bygning. Idet Domstolen selv modificerer sit udgangspunkt, der udelukkende er at fritage ubebyggede grunde, synes det, at Skatterådet har modificeret begrebet, om end anderledes, i sin administrative praksis, ikke umiddelbart at være brud på en EU-konform fortolkning i relation til udvidelsen af begrebet ”ubebygget”.

7.1.2.1 Den objektive vurdering af en levering

Som det fremgik i afhandlingens kapitel 5 tilsigter EU-Domstolen at foretage klassificeringen af, hvorvidt en levering er momspligtig eller ej på baggrund af en objektiv vurdering af, hvad der reelt leveres. Hvad der rent objektivt leveres er således afgørende for hvilken klassificering en ejendom falder ind under, gammel ejendom, byggegrund, nu bygning eller mv, og i forlængelse heraf, hvorvidt der skal indrømmes momspligt eller ej. Denne objektive vurdering synes Skatterådet imidlertid ikke at følge i sine administrative afgørelser, idet de snarere søger at udvide fortolkningen af Direktivets formål, så langt flere ejendomme pålægges moms, end hvis man udelukkende foretog en objektiv vurdering af den underliggende genstand for en given levering jf. forudgående afsnit. På baggrund af Domstolens hensyn til den objektive vurdering, synes dette således at kunne indsnævre Direktivets formål med bestemmelsen, således at formålet udelukkende er, at fritage ubebyggede grunde, der tjener til opførelse af en bygning, på baggrund af en objektiv (egen fremhævning) vurdering.

7.1.3 Opsummering på fortolkning af byggegrund

På baggrund af de bindende svar fra Skatterådet belyst i analysen, kan det udledes, at den danske administrative praksis langt fra er entydig på nuværende tidspunkt, når det kommer til definitionen af en byggegrund. Skatterådet synes således endnu ikke at have en klar vægtning eller et entydigt hierarki i argumenterne til grund for skildringen af, hvornår der er tale om en byggegrund i dansk administrativ praksis.

Der synes ikke at foreligge en EU-konform fortolkning i forhold til vægtningen af en ejendoms karakter på tidspunktet for levering sammenholdt med sælger og købers hensigt. Her synes Skatterådet således at foretage den modsatte vægtning end Domstolen fastlagde ved C-326/11 (Komen). Endvidere synes Skatterådet at tilsidesætte den objektive vurdering af den underliggende genstand ved levering, hvilket resulterer i at langt de fleste ejendomme ifalder betegnelsen ”byggegrund” i Skatterådets respektive administrative afgørelser. Skatterådet synes således at have udvidet begrebet ”byggegrund” i forhold til definitionsafgrænsningerne fastsat ved EU-retten.

7.2 EU-konform fortolkning af ”nye bygninger”?

Idet der inden for EU-retten ikke er fastsat en større afgrænsning direkte ved EU-Domstolen for begrebet ”nye bygninger”, som det ellers er tilfældet for byggegrunde, synes udgangspunktet at være fuldstændig definitionsfrihed inden for rammerne af Direktivet blandt medlemslandene. Dette bevirker imidlertid, at det som udgangspunkt vil være vanskeligt at foretage en længere diskussion af, hvorvidt Skatterådets praksis er i overensstemmelse med EU-rettens afgørelser tilsvarende ovenstående diskussion vedrørende byggegrunde. I stedet kan det udelukkende diskuteres, hvorvidt fortolkningen er i overensstemmelse med Direktivets ordlyd for bestemmelserne.

Det eneste reelle krav som Direktivet beskriver i henhold til medlemslandenes definitionsbeføjelser er: ” *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.* ” Dette krav er imidlertid fuldt ud tilgodeset i moms bekendtgørelsens § 54 stk. 2, hvorfor den danske administrative praksis som udgangspunkt må vurderes til at være EU-konform, såfremt praksis er i overensstemmelse med nationale bestemmelser.

7.2.1 Ombygning

På trods af denne umiddelbare definitionsfrihed, synes det stadig interessant at diskutere Skatterådets praksis ved værdien af ombygningsarbejde udledt i afsnit 6.5.1. Skatterådet synes således at foretage en subjektiv vurdering af, at nedrivningsarbejder er en forudsætning for ombygningsarbejdet, frem for en objektiv vurdering på baggrund af de objektive kriterier fastsat i national retspraksis, der fastsætter at nedrivningsarbejde ikke er at betragte som ombygningsarbejder.

Som det blev udledt af analysen, finder Skatterådet i SKM2015.153.SR, at nedrivningsarbejde er en forudsætning for et givent ombygningsarbejde, hvorfor det skal medregnes i opgørelsen af værdien af ombygningsarbejdet i relation til ombygningskriterierne fastsat i momsbekendtgørelsens § 58. Ved denne afgørelse synes Skatterådet dermed at anlægge en subjektiv vurdering, ved antagelsen om, at nedrivningsarbejde er en forudsætning for det efterfølgende ombygningsarbejde. Dette afviger imidlertid fra det objektive kriterium fastsat i national retspraksis, der netop fastsætter at nedrivningsarbejde ikke er at betragte som ombygningsarbejde. På trods af at ”ombygningsarbejder” indgår i to forskellige sammenhænge bør betydningen imidlertid være den samme, idet betragtningerne er foretaget ud fra samme lovgivning, momsloven. På trods af at Skatterådet tilsyneladende ikke følger sin egen praksis fastsat i den Juridiske Vejledning eller den nationale retspraksis, synes Skatterådets betragtning i SKM2015.153.SR imidlertid at falde inden for EU rettens retspraksis, idet EU-Domstolen i C-326/11 (Komen) præmis 32 udtaler; ” *It must be noted that, in relation to building land, transformation work leading to the creation of a new building normally includes demolition work.* ” Som det fremgår af ovenstående, foretog EU-Domstolen imidlertid denne betragtning i relation til byggegrunde, hvorpå der skulle opføres en ny bygning. Forudsætningerne er dermed givetvis ikke identiske, idet Skatterådets praksis gælder ombygning af eksisterende ejendomme, hvorfor der kan argumenteres for, at sondringen om byggegrunde her er irrelevant.

7.2.2 Opsummering på fortolkning af nye bygninger

Som udgangspunkt er den danske administrative praksis vedrørende fortolkningen af nye bygninger i overensstemmelse med den overordnede EU-retlige ramme, idet definitionsafgrænsninger fastsat herved er stærkt begrænset samtidig med, at Direktivet giver de enkelte medlemslande en bred definitionsfrihed for netop afgrænsningen heraf. Det eneste element, der kan argumenteres for at være i modstrid med EU-retten er forvaltningens betragtning af hvilke elementer, der indgår i ”ombygningsarbejder” i relation til hvorvidt der er tale om en væsentlig ombygning, hvilket inden for

momslovens anvendelsesområde skal behandles som en ny bygning, og derved underlægges momspligt. Begreberne og argumenterne der indgår i vurderingen af, hvorvidt der er tale om en byggegrund eller ny bygning ligger imidlertid meget tæt inden for EU-retten. På baggrund heraf synes EU-Domstolens udtalelse i C-326/11 (Komen) præmis 32, citeret i forudgående afsnit, at indebære, at forvaltningens betragtning om, at nedrivningsarbejder skal medregnes under ombygningsarbejder, ikke kan anses at være i direkte strid med EU-retten.

8.0 Mekanismerne bag momssystemet

Følgende afsnit vil søge at klarlægge og diskutere de, til tider, modstridende mekanismer, der forefindes inden for momsverdenen, herunder den politiske og økonomiske mekanisme. Diskussionen foretages med henblik på at sætte den danske implementering af reglerne vedrørende momspligt på nye bygninger og byggegrunde, ind i et bredere samfundsmæssigt perspektiv, særligt med henblik på konsekvenserne for ejendomsmarkedet og den reelle hensigt for indførelsen.

8.1 At være afgiftspligtig eller ej

Moms er med tiden blevet den mest almindelige forbrugsskat på verdensplan, og særligt i eftervirkningerne af finanskrisen ser man en tendens til stigende satser (PriceWaterhouseCoopers, september 2010). Afgifter kan således af regeringer benyttes som en konjunkturpolitisk og finanspolitisk regulator.

8.1.1 Ønsket om neutralitet

Som det er nævnt tidligere i afhandlingen, er der i EU et generelt ønske om afgiftsneutralitet medlemsstaterne imellem, med henblik på at sikre lige konkurrencevilkår for virksomheder på tværs af landegrænser. Set fra et nationalt perspektiv er moms imidlertid ligeledes en meget stor indtægtskilde for staten, og ikke mindst et relativt let anvendeligt redskab til at oppebære indtægter. Endvidere har moms den fordel, at der er tale om en bred beskatningsform, som dækker både varer og ydelser, og som grundlæggende er simpel i sin udformning. I 2014 beløb statens momsprovenu sig således til over 175 mia. kr.²², hvorfor staten som udgangspunkt må antages at have et ønske om at bevare denne betragtelige indtægtskilde. Dette argument synes endvidere understøttet af Danmarks relative høje momssats sammenlignet med andre medlemsstater inden for EU. Danmarks momssats på 25 pct. har i mange år været den højeste blandt medlemsstaterne, og blev kun for nyligt i 2012 overgået af Ungarn, der hævede deres sats til 27 pct. Den høje momssats har endvidere medført, at Danmark er det land, hvor statens momsindtægter udgør relativt mest i forhold til BNP (Skovgaard, 2012). At der er stor forskel mellem medlemslandenes afgiftssatser har imidlertid medført et såkaldt VAT Gap, hvilket arbejder imod ønsket om afgiftsneutralitet på tværs af landegrænser (CPB Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis, juli 2013).

²² Tallene er opgivet på skatteministeriets hjemmeside www.skm.dk

8.1.2 Det økonomiske hensyn

Moms er som benævnt en forbrugsskat, der som udgangspunkt kun er tiltænkt at skulle belaste det sidste led i værdikæden. Merværdiafgiften tillægges således løbende merværdien i de enkelte led i værdikæden for til sidst at blive båret af forbrugeren fuldt ud. Forudsætningen herfor er imidlertid, at der på alle led indtil forbrugeren er en fradragsret for indgående købsmoms, der relaterer sig til processen. Afregning af salgsmoms er således en pligt, mens momsfradrag er en ret (Pedersen & Andersen, 2013). En ret der således ikke tilkommer alle former for virksomhed.

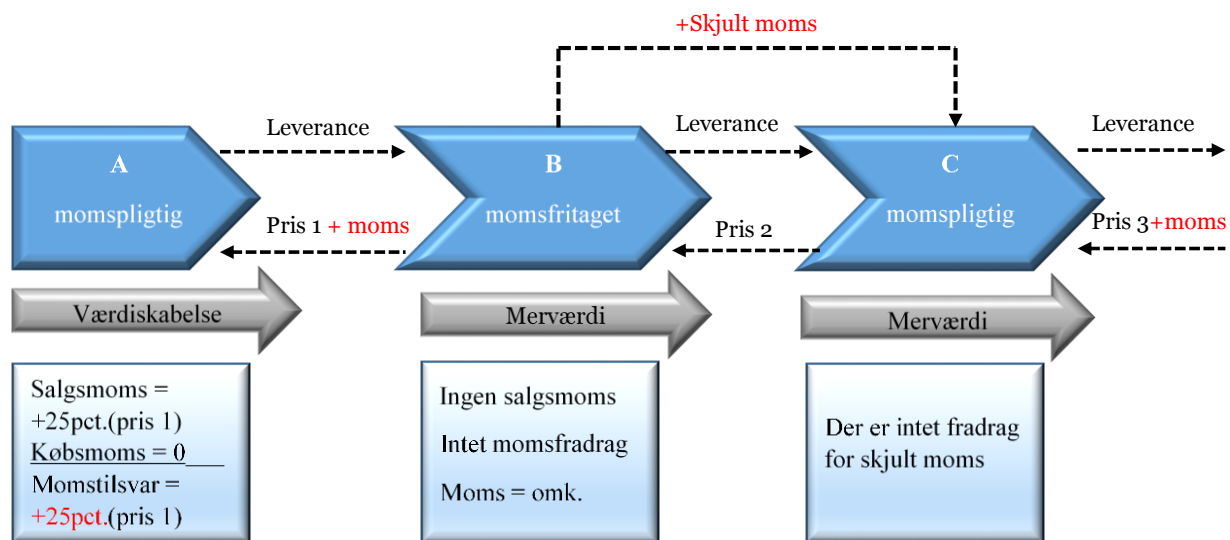
Mange virksomheder har som udgangspunkt et ønske om at falde inden for momslovens anvendelsesområde, idet de dermed vil have fradragsret for deres købsmoms. Dette var blandt andet tilfældet ved EU afgørelsen C-326/11 (Komen), som er gennemgået i afsnit 5.2.3.1, hvor Komen netop ønskede, at den leverede ejendom skulle kategoriseres som en ny bygning og derved ikke være afgiftsfritaget efter Momssystemdirektivets artikel 135 stk. 1 litra j). Ønsket om at falde inden for afgiftspligten er især fremtrædende, såfremt man som virksomhed hovedsagligt lever varer til andre virksomheder, der har adgang til momsfradrag. I et sådant eksempel vil den afgiftspligtige sælger således have fradrag for moms på sine udgifter, og derudover vil den afgiftspligtige køber være indifferent i henhold til den højere salgspris på baggrund af pålagt moms, idet køber som afgiftspligtig person har fradrag herfor. Som udgangspunkt vil disse led i værdikæden derved ikke blive bundlinjebelastet af merværdiafgiften. Disse led vil således udelukkende risikere en likviditetsbelastning.

8.1.3 Det politiske hensyn

Ud fra et økonomisk perspektiv vil en gennemgående afgiftsneutralitet være at foretrække, hvor alle varer og ydelser pålægges den samme merværdiafgift uden fritagelser. Det vil sige, at neutralitetsprincippet vil være opfyldt i alle led. Denne betragtning beror blandt andet på hensigten om at imødekomme lige konkurrencevilkår, hvorfor det grundlæggende formål med Direktivet, som det er beskrevet ovenfor, netop også er afgiftsneutralitet. Dette økonomiske perspektiv bliver imidlertid til tider forbigået til fordel for politiske hensyn. Hensyn der direkte er udtrykt ved en omfattende liste af fritagelsesbestemmelser i Momssystemdirektivet. På EU plan, og i Danmark, har man derfor på visse områder valgt at foretage momsfritagelser, med henblik på ikke at fordyre den enkelte ydelse og derfor lette tilgangen for forbrugerne. Dette drejer sig eksempelvis om almenyttige goder som uddannelse samt læge- og sygehusvæsen. For de virksomheder der leverer disse ydelser, er der således ingen

fradragsret, idet aktiviteten ikke er afgiftspligtig. Der skal således ikke afkræves salgsmoms mod, at der heller ikke kan fradrages købsmoms. En sådan fritagelse uden fradragsret resulterer imidlertid i en såkaldt skjult moms, illustreret ved nedenstående:

Figur 8.1.3: Brud på neutralitetsprincippet



Kilde: Egen tilvirkning med inspiration fra (Eskildsen, 2014).

Idet Virksomhed B i illustrationen ikke har fradragsret, bliver købsmomsen forvandlet til en direkte omkostning. Men idet denne omkostning ikke er ønskelig som en direkte bundlinjebelastning for den pågældende virksomhed, vil denne, så vidt det er muligt, søge at viderebringe belastningen til det næste led i værdikæden. Dette forsøg på at vælte denne omkostning over på næste led udtrykkes i ovenstående illustration i en såkaldt "skjult" moms, givetvis i form af en højere salgspris.

8.1.4 Udlejningsvirksomhed

På baggrund af ovenstående kan det udledes, at såfremt køber er udstyret med en fuld fradragsret, vil indførelsen af moms på nye bygninger og byggegrunde som udgangspunkt udelukkende resultere i en likviditetsbelastning, og derved ikke umiddelbart komme statskassen til gode i dette led. Såfremt der derimod er tale om et tilfælde, hvor køber ikke har fuld fradragsret, eller såfremt den tiltænkte anvendelse direkte er momsfritaget i henhold til momslovens bestemmelser, da vil momsen være en decideret bundlinjebelastning, og omkostningen tilfalder staten som indtægt. Som momsfritaget anvendelse kan eksempelvis nævnes udlejning til boligformål, hvilket er særligt relevant i henhold til

indførslen af moms på nye bygninger og byggegrunde. Udlejning til boligformål er således den eneste erhvervsmæssige udlejning af fast ejendom, der ikke kan underlægges en frivillig momsregistrering, og derved opnå momsfradrag. Der opstår således en problematik i relation til nyopførte bygninger med henblik på udlejning til boligformål. Ved udlejning til boligformål kan udlejer således ikke fradrage momsen af eventuelle udgifter til opførelse, ombygning, modernisering, reparation, vedligeholdelse, drift og administration i det tilfælde at udlejningsvirksomheden opfører bygninger for egen regning. jf. SKATs juridiske vejledning afsnit D.A.14.5.2. Situationen vil imidlertid være tilsvarende, såfremt en udlejningsvirksomhed opkøber nye færdigopførte ejendomme²³, da der ligeledes vil være pålagt moms. Set i forhold til figur 8.1.3, vil virksomhed B således være sidste led i salgskæden, hvorfor denne umiddelbart må bære omkostningen i form af øgede udviklingsomkostninger. Man må forvente, at køber i sådan en situation vil ønske at videreføre denne belastning til de endelige slutbrugere, lejerne, i form af en højere lejepris. Muligheden herfor står imidlertid ikke udlejer frit for, idet det generelle lejemarked dikterer niveauet heraf, hvorfor en urimelig lejepris i forhold til det generelle marked vil blive reguleret såfremt den anmeldes til huslejenævnet. Denne ekstra momsbelastning kan resultere i flere forskellige konsekvenser, eksempelvis risikoen for at virksomheder vælger at udføre en påtænkt ombygning, eller opførelse, af ringere kvalitet end initialt planlagt, alene med henblik på at holde de endelige omkostninger nede. En anden mulig konsekvens er, at et påtænkt projekt vedrørende udlejningsboliger forbigås til fordel for andre projekter, hvor det er muligt at afløfte en given købsmoms. Samtidig må det antages, at en køber vil kræve en højere forrentning af sin investerede kapital, i henhold til at imødekomme den risiko, der foreligger i henhold til at momsbelastningen ikke kan væltes over på den endelige lejer og derved indvindes igen. En forventning der givetvis vil være svært at imødekomme, hvorfor incitamentet til at foretage den pågældende investering falder. Konsekvenser der i værste fald kan have en direkte effekt på byudviklingen.

Disse bestemmelser, om at nye bygninger og byggegrunde skal pålægges moms, rammer således i praksis umiddelbart udlejningsmarkedet hårdere, end andre momsregistrerede virksomheder med opførelse og salg af ejendomme, hvilke udelukkende er blevet belastet i form af forskubbet likviditet ved implementeringen af de nye regler. Det er således hovedsagligt virksomheder, der søger at opføre bygninger med henblik på langsigtet udlejning, som reelt vil blive belastet ved en endegyldig meromkostning.

²³ Det antages her, at ejendommen er opført for sælgers egen regning og ikke udlejningsvirksomhedens (købers) regning.

Udstrækningen af denne merbelastning kan imidlertid diskuteres. Der har således længe eksisteret en såkaldt ”pålægsmoms” i national momslovgivning, hvilken blev indført med henblik på at sidestille byggeri for egen regning med byggeri for fremmed regning, og som stadig er gældende i dag, uagtet implementeringen af Direktivets bestemmelser. Den såkaldte pålægsmoms medfører i praksis, at såfremt en virksomhed, for egen regning, opfører ejendomme til udlejning eller salg, da skal selve arbejdsydelsen hertil samt de anvendte materialer pålægges moms, idet opførelsen dermed sidestilles med levering mod vederlag jf. momslovens § 6 stk. 2. Såfremt en udlejningsvirksomhed dermed opfører en bygning med henblik på udlejning til boligformål, hvilket er momsfritaget efter momslovens § 13 stk. 1 nr. 8, vil virksomheden imidlertid ikke have fradrag for denne pålægsmoms, hvorfor der ligeledes her er tale om en bundlinjebelastning for virksomheden. Der kan derfor argumenteres for, at den væsentligste økonomiske forskel i dette specifikke tilfælde, vil være en eventuel købsmoms på grunden, hvorpå der bygges, såfremt denne erhverves som en byggegrund.

Såfremt en udlejningsvirksomhed vælger at købe en nyopført bygning med henblik på udlejning, vil omkostningen udgøre købsmomsen, hvilket den givne udlejningsvirksomhed ikke kan fradrage, såfremt virksomhedens aktivitet består i udlejning til boligformål. Antaget at Udlejningsvirksomheden indgår aftale med en entreprenør om opførelse heraf, ville købet, uagtet de nye bestemmelser om moms på nye bygninger, ligeledes være underlagt købsmoms på medgåede byggedelser og materiale efter momslovens § 4 stk. 4, hvorfor de nye regler ikke reelt ikke har en effekt herfor foruden omkostningen ved momsen på en eventuel byggegrund.

8.2 Et ønske om neutralitet eller finansiering?

Som udgangspunkt bør SKAT have et ønske om at definere begreberne ”byggegrund” og ”nye bygninger” i klar overensstemmelse med fortolkningen af Direktivet og de præjudicielle afgørelser, idet en konform fortolkning vil sikre en ens harmonisering inden for EU’s grænser, hvilket er en af de afgørende faktorer for at skabe lige konkurrencevilkår på tværs af landegrænser. Omvendt vil en streng fortolkning af begreberne, hvor flest mulige ejendomme klassificeres som enten en byggegrund eller en ny bygning, og derfor ikke er momsfritaget efter momslovens §13 stk. 1 nr. 9, oppebære flere indtægter til staten, såfremt køberne heraf ikke er momsregistrerede virksomheder. På baggrund af reglernes udformning vil dette således konsekvent være to modstridende interesser.

Med afsæt i Direktivets hovedformål om afgiftsneutralitet, med henblik på at skabe det mest konkurrencedygtige marked, bør afgiftsfritagelser imidlertid som udgangspunkt generelt holdes til et

absolut minimum med henblik på at opnå et bæredygtigt moms-system. Mange fritagelser mindsker effektiviteten i systemet, og øger den administrative byrde for både virksomheder og myndigheder.

På baggrund af dette udgangspunkt har Danmark, ved indførelsen af disse undtagelser til fritagelserne, dermed bragt det indre marked et skridt nærmere dette overordnede mål. I hvor høj grad implementeringen har bistået den overordnede nationale neutralitet kan imidlertid diskuteres, idet man allerede havde tilgodeset dette overordnede hensyn ved de hidtidige regler om byggemoms eller såkaldt ”pålægsmoms” vedrørende byggeri for egen regning, samt den generelle mulighed for frivillig momsregistrering med henblik på salg af fast ejendom. Reglerne om byggemoms eller ”pålægsmoms”, blev således netop indført med henblik på at ligestille momsbelastningen for byggeri for fremmed regning og byggeri for egen regning. Man kan dermed argumentere for, at ophævelsen af moms-fritagelsen for nye bygninger reelt ikke har den store effekt i relation til momsneutraliteten på tværs af virksomheder, idet bestemmelsens konsekvenser herfor stort set allerede nu udledes ved den såkaldte pålægsmoms. Implementeringen af Direktivets bestemmelser for nye bygninger og byggegrunde medfører dermed i overvejende grad hovedsagligt et højere skatteprovenu til staten i praksis. Et skatteprovenu der blandt andet fremkommer på baggrund af moms på byggegrunde, hvilke ikke var underlagt momspligt ved de hidtidige regler om pålægsmoms. En anden faktor, der bidrager til det højere skatteprovenu er momspligten af gevinsten på en ny bygning, som en virksomhed har opført for egen regning med henblik på salg. Ved de hidtidige regler om pålægsmoms, var denne gevinst således ikke underlagt momspligt.

I forlængelse af ovenstående betragtninger kan man ligeledes undre sig over timingen i henhold til implementeringen. Pålægsmoms har således eksisteret siden 1969 ved bekendtgørelsen nr. 359 af 1. juli 1969 om *merværdiafgift af byggeri til salg eller udlejning* med hjemmel i den oprindelige momslov, lov nr. 102 af 31. marts 1967 § 3 stk. 2. Bestemmelsernes omfang har ændret sig gennem årene. I 1984 blev reglerne således ved bekendtgørelse nr. 372 af 6. juli 1984 udvidet til også at omfatte en virksomheds opførelse af bygninger til eget brug. Reglerne om pålægsmoms blev først indskrevet i selve momsloven i 1994 (SKAT, 2015, afs. D.A.21.1). Det skal bemærkes, at reglerne om pålægsmoms ikke blev ændret ved implementeringen af EF’s sjette momsdirektiv (Rådets Direktiv 77/388/EØF), hvilket kan formodes at hænge sammen med Danmarks udnyttelse af den såkaldte standstill klausul som Danmark har benyttet sig af siden førnævnte direktivs tilblivelse indtil implementeringen af Direktivets artikel 12 gældende per 1. januar 2011 jf. afsnit 3.1.4. Det kan tænkes, at der er et vis

sammenfald mellem udnyttelsen af standstill klausulen og de længeeksisterende regler om pålægsmoms i national ret. Hidtil har man således ikke fundet belæg for at indføre disse bestemmelser, hvilket givetvis kunne være et udtryk for at effekten, ud fra et neutralitets synspunkt, ville være minimal. Alligevel valgte den daværende VK regering imidlertid ikke længere at benytte sig af standstill klausulen, og dermed implementere Direktivets artikel 12 i forbindelse med finansieringen af den daværende skattereform ”*Forårspakken 2.0 - Vækst, klima, lavere skat*”.

På baggrund af ovenstående betragtninger, kan man derfor anlægge en formodning om, at det givetvis ikke udelukkende er et politiske hensyn, der har drevet implementeringen af Direktivets bestemmelser i national lovgivning, men tilsvarende, og muligvis i højere grad, ønsket om at frembringe finansiering til ovennævnte skattereform, og derfor opnå et større momsprovenu til statskassen. Denne betragtning kan ligeledes understøttes af afhandlingens analyseafsnit, hvoraf det fremgår, at Skatterådet synes at fortolke begrebet ”byggegrund” strengt, således at de fleste ejendomme kategoriseres som dette og derved underlægges momsplicht.

9.0 Konklusion

Den danske administrative praksis i relation til definitionen af nye bygninger og byggegrunde, der per 1. januar 2011 blev undtaget fra den hidtidige momsfritagelse ved momslovens § 13 stk. 1 nr. 9 litra a) og b), er på nuværende tidspunkt ikke klar og entydig. Skatterådet synes i flere lignende sager at nå til forskellige resultater på baggrund af en anderledes vægtning af sagens elementer, særligt ved vurderingen af byggegrunde. Der foreligger imidlertid en overvejende praksis, der giver en indikation af den kommende norm fra forvaltningens side. Det er således denne overvejende administrative praksis, der er holdt op imod EU-retten i afhandlingen.

Ved at vurdere denne overvejende administrative praksis i henhold til EU-retten, kan det konkluderes, at Skatterådets fortolkning af ”nye bygninger” synes at falde inden for rammerne af EU-retten. I relation til Skatterådets fortolkning af begrebet ”byggegrund” synes denne som udgangspunkt at imødekomme Direktivets *formål* med bestemmelserne i den administrative praksis. Et formål der som udgangspunkt alene består i at momsfritage ubebyggede grunde, hvilke tjener til opførelse af en eller flere bygninger. Ser man imidlertid bredere end Direktivets formål, og inddrager afgrænsningerne fastlagt ved EU-Domstolen, synes Skatterådets afvejn timer i visse tvivlsspørgsmål imidlertid ikke at følge den gældende retspraksis. Forvaltningens afvejningsnormer følger dermed ikke EU-Domstolens retspraksis, hvori det tilsigtes, at en klassificering af en given transaktion skal foretages på baggrund af en objektiv vurdering af, hvad der reelt leveres i en given transaktion. En objektivitet der således ikke følges af Skatterådet. Dette kommer eksempelvis til udtryk ved vægtningen af køber og sælgers hensigt mod ejendommens karakter ved en given levering. Skatterådet følger dermed ikke den umiddelbare afvejningsnorm fastlagt af EU-Domstolen. Endvidere synes Skatterådets praksis ikke at forudsætte, at begge objektive kriterier, givet i EU-Domstolens afgørelse i C- 461/08 (Don Bosco), nødvendigvis skal være opfyldt, førend en ejendom med eksisterende bebyggelse kan klassificeres som en byggegrund. Ved at Skatterådet anvender en anden afvejningsnorm, og derved fraviger ovennævnte kriterier udledt af EU-Domstolens retspraksis, synes Skatterådet således at tolke undtagelsen til fritagelsesbestemmelserne for strengt, med det resultat, at de fleste ejendomme er at betragte som byggegrunde i national administrativ praksis. Skatterådet synes derved ikke at opfylde loyalitetspligten fastsat ved TEU artikel stk. 3, der fordrer EU-konform fortolkning på baggrund af inddragelse af samtlige retsakter inden for EU, herunder også EU-Domstolens afgørelser.

At forvaltningens fortolkning på ovennævnte områder ikke stemmer overens med EU-retten, vurderes på nuværende tidspunkt ikke at have konsekvenser, idet der udelukkende er tale om administrativ praksis, der ikke er bindende for de nationale domstole. Såfremt en eller flere af disse afgørelser påklages til domstolene, er det tænkeligt at disse vil få et andet udfald og derved foranledige en ændring af forvaltningens hidtidige praksis i henhold til fortolkningen af byggegrunde. En praksisændring der kan resultere i bortfald af flere af de i afhandlingen gennemgåede bindende fra Skatterådet.

Bestemmelserne har primært en negativ betydning i de tilfælde, hvor der foretages en momsmæssig omklassificering af et, ellers momsfritaget, salg af en grund, hvorpå der ligger en eksisterende bygning, til et momspligtigt salg af en byggegrund, og hvor der er påtænkt opførelse eller ombygning heraf til boliger med henblik på momsfri udlejning. Tilsvarende er gældende for en ubebygget grund, der erhverves med dette formål for øje.

10.0 Perspektivering

De bindende svar, der ligger til grund for analysen i nærværende afhandling, har begrænset præjudikats værdi, idet der udelukkende er tale om administrativ praksis og således ikke domstolsafgørelser. Afhandlingens konklusion kan derfor udelukkende anvendes som en formodning om den kommende retspraksis, der kommer til at foreligge med hensyn til afgrænsningen af, hvornår der i dansk ret er tale om en ”ny bygning” eller ”byggegrund”. Det ville derfor være interessant at foretage en lignende analyse, når domspraksis på området er blevet større, da afhandlingens konklusion kunne blive markant anderledes, idet Skatterådets administrative praksis ikke danner præcedens ved domstolene, og fortolkninger af Direktivet derfor kan variere alt afhængig af hvilken instans, der foretager fortolkningen. Det er således ikke givet, at de danske domstole vil adoptere forvaltningens fortolkning vedrørende ”nye bygninger” og ”byggegrunde”. En analyse på baggrund af domspraksis vil ligeledes medføre at afhandlingens konklusion vil vægte tungere, og ikke mindst være mere retvisende i henhold til at fastlægge gældende retspraksis.

Endvidere ville det være interessant at foretage en vurdering af, hvorvidt bestemmelserne har haft en form for skævvridning imellem det ”gamle” og ”nye” ejendomsmarked. I de tilfælde hvor køber er en virksomhed uden fradragsret, eksempelvis en virksomhed med boligudlejning, da vil momsen på en byggegrund således ikke kunne fratrækkes og derved være en bundlinjebelastning for køber. En bundlinjebelastning der givetvis vil gøre det mindre attraktivt at udvikle boliger med henblik på momsfri udlejning. Omvendt vil denne højere pris givetvis have afsmitning på det ”gamle” ejendomsmarked, idet efterspørgslen for ældre boliger givetvis vil stige, og derved resultere i en højere pris til umiddelbar gavn for ejerne heraf. Det ville derfor i praksis være interessant at undersøge, hvorvidt der har været en skævvridning efter indførelsen af bestemmelserne, samt hvilket marked der i så fald er blevet tilgodeset, og hvorvidt en evt. skævvridning udligner sig selv. I forlængelse heraf kunne det endvidere være interessant at belyse hvilken påvirkning reglerne evt. har haft i relation til planer om byudvikling.

Foruden den ovennævnte skævvridning kunne det ligeledes være interessant at se nærmere på kriterierne for væsentlig til- og ombygningsarbejde på henholdsvis 50pct./ 25pct. Værdien af et givent ombygningsarbejde må antages at ligge inden for samme prisinterval, uanset at arbejdet udføres på en bygning beliggende i Vestjylland eller Hovedstadsområdet. Værdistigningen der tilfalder en bygning efter en ombygning er imidlertid ikke nødvendigvis identisk, da denne kan have en korrelation med

bygningens geografiske beliggenhed. Det er således ikke usandsynligt, at en eventuel ombygning vil tilføre en ejendom en højere værditilvækst i Hovedstadsområdet end i Vestjylland, idet det generelle prisniveau på ejendomsmarkedet her er højere. Dette betyder imidlertid, at en bolig der er undergået en væsentlig ombygning i Vestjylland nemmere vil ifalde betegnelsen ”ny bygning” efter momsbekendtgørelsens § 55 stk. 1 og derved ifalde momspligt efter momslovens §13 stk. 1 nr. 9 litra a). Det kunne derfor have været interessant at belyse forudsætningerne for disse kriterier i praksis, og herunder foretage en vurdering af hvorvidt kriterierne medfører en geografisk konkurrenceforvridning. En sådan analyse er særlig interessant, idet reglerne netop blev indført på baggrund af at imødekomme lige konkurrencevilkår, om end dette var tiltænkt henholdsvis nye bygninger og bygninger der er undergået væsentlig ombygning, og således ikke sidstnævnte indbyrdes.

11.0 Litteraturliste

Bøger:

- Jensen, D. R. (2004). *Merværdiafgiftspligten* (1. ed.). København: Jurist- og Økonomforbundets Forlag.
- Michelsen, A., Askholt, S., Bolander, J., Engsig, J., & Madsen, L. (2013). *Lærebog om indkomstskat* (15. ed.). Jurist- og Økonomforbundets Forlag .
- Nielsen, R., & Tvarnø, C. D. (2011). *Retskilder & Retsteorier* (Vol. 3. udgave). Jurist- og Økonomforbundets Forlag.
- Olesen, K. N., & Lilja, T. M. (2012). *Domsanalyse* (Vol. 1. udgave). Frederiksberg: Samfundslitteratur.
- Pedersen, J., Siggaard, K., Winther-Sørensen, N., Bundgaard, J., Jeppesen, I. l., Kerzel, M., . . . Wittendorff, J. (2013). *Skatteretten 4* (6. ed.). København: Karnov Group Denmark A/S.
- Pedersen, S. E., & Andersen, M. (2010). *Moms 2 - Fritagelser og lønsumsafgift*. København: Karnov Group Denmark A/S.
- Pedersen, S. E., & Andersen, M. (2011). *Moms 1 - Fradragsret*. København: Karnov Group Denmark A/S.
- Pedersen, S. E., & Andersen, M. (2013). *Moms 3 - Momspligtig værdi* (4. ed.). København: Karnov Group Denmark A/S.
- Riis, T., & Trzaskowski, J. (2013). *Skriftlig Jura - den juridiske fremstilling* (1 ed.). København: Ex Tuto Publishing A/S.

Andre publikationer:

- CPB Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis. (juli 2013). *Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 member states - Final report*. European Commission TAXUD.
- Engvang, A. H. (2012, sommer). Moms på fast ejendom. *Colliers MarkedsNYT - markedsanalyser og nyheder fra ejendomsmarkedet*(2), pp. 24-31.
- Eskildsen, C. B. (2014, september). Momsret lektion 1-4. Copenhagen Business School .

European Commission. (2014). Assessment of the application and impact of the optional "Reverse Charge Mechanism" within the EU VAT System. *TAXUD/2013/DE/333*. European Union.

Gerven, W. V. (1989, november 9.). Forslag til afgørelse fra Generaladvokat Van Gerven — SAG C-320/88.

Le, T. M. (2003). Value Added Taxation: Mechanism, Design and Policy Issues. *Paper prepared for the World Bank course on Practical Issues of Tax Policy in Developing Countries*. Washington D.C.

PriceWaterhouseCoopers. (september 2010). *The impact of VAT compliance on business*.

Regeringen. (2009). *Forårspakken 2.0 - Vækst, klima, lavere skat*.

SKAT. (2015). *Den Juridiske Vejledning*. SKAT.

SKAT. (2013, maj). *E nr. 191 Moms på salg af nye bygninger og byggegrunde*. Vejledning.

Skattekommissionen. (2009, Februar). Lavere skat på arbejde - Skattekommissionens forslag til skattereform .

Skatterådet. (1999, juni). Momslovens forhold til EU's momsdirektiver – udvalgte emner. *Redegørelse fra Skatterådet*. SKAT.

Skovgaard, L. E. (02/12/2012). Danmark overhalet med høj moms. Berlingske Business. Hentet 04/09/2015 fra: <http://www.business.dk/oekonomi/danmark-overhalet-med-hoej-moms>

Love:

Skatteforvaltningsloven - LBK nr. 175 af 23/02/2011

Momsloven – Lov nr. 106 af 21. januar 2013

Momsloven - Lov nr. 520 af 12. juni 2009

Momsloven - Lov nr. 375 af 18. maj 1994

Momsloven - Lov nr. 102 af 31. marts 1967

Bekendtgørelser:

Bekendtgørelse om merværdiafgift (momsbekendtgørelsen) - BEK nr. 808 af 30/06/2015
Gældende

Ændringsbekendtgørelse til bekendtgørelse om merværdiafgift(momsbekendtgørelsen) - BEK nr. 1370 2/2012/2010

Bekendtgørelse om moms af byggeri mv. til salg, udlejning eller eget brug - BEK nr. 372 af 06/07/1984

Bekendtgørelse om merværdiafgift af byggeri til salg eller udlejning - BEK nr. 359 af 01/07/1969

Udkast og forarbejder:

Lovforslag – LFF nr. 203 af 22. april 2009

Betænkning til lovforslag – LBF nr. 203 af 19. juni 2009

Udkast til bekendtgørelse og vejledning om moms på fast ejendom - Skatteministeriets j.nr. 2010-212-0017

FSR - Danske revisorers høringssvar (H132-10) til Udkast til bekendtgørelse og vejledning om moms på fast ejendom - Skatteministeriets j.nr. 2010-212-0017

Skattekommissionens baggrundsnotat til Skattekommissionens forslag til Skattereform, 2009

Traktatbestemmelser:

Traktaten om den Europæiske Unions Funktionsmåde, TEUF artikel 288 stk. 3

Traktaten om den Europæiske Union, TEU artikel 4 stk. 3

Direktiver:

Rådets Direktiv 67/227/EØF

Rådets Direktiv 67/228/EØF

Rådets Direktiv 77/388/EØF

Rådets Direktiv 2006/112/EF

EU-Domstolens afgørelser:

C-320/88 (Safe)

C-60/90 (Polysar Investments Netherlands)

C-468/93 (Gemeente Emmen)

C-155/94 (Wellcome Trust)

C-461/08 (Don Bosco)

C-180/10 & C-181/10 (Slaby & Kúć)

C-326/11 (Komen)

C-543/11 (Woningstichting)

C-219/12 (Fuchs)

C-331/14 (Kezic´)

Bindende svar fra Skatterådet:

SKM2010.745.SR

SKM2010.807.SR

SKM2011.624.SR

SKM2011.864.SR

SKM.2012.416.SR

SKM2012.505.SR

SKM2012.718.SR

SKM.2013.215.SR

SKM2013.49.SR

SKM2013.65.SR

SKM2014.554.SR

SKM2006.668.LSR

Hjemmesider:

- www.eu.dk

http://www.eu.dk/spoergsmaal%20og%20svar%20folder/hvorfor%20har%20domstolen%20skiftet%20betegnelse%20fra%20ef_domstolen%20til%20eu_domstolen - Senest tilgået 21/07/2015

- www.skm.dk

<http://www.skm.dk/skattetal/statistik/provenuoversigter/afgifter-provenuet-af-afgifter-og-moms-2007-2015> - Senest tilgået 01/09/2015

- www.naturstyrelsen.dk

<http://naturstyrelsen.dk/planlaegning/planlaegning-i-det-aabne-land/landzonen/> - Senest tilgået 10/08/2015