

Momsmæssig behandling af byggegrunde

Er dansk praksis i overensstemmelse med EU-Domstolens praksis?

Building land from a VAT perspective

Is Danish practice consistent with the practice of the European Court of Justice?



Kandidatafhandling

Cand.merc.aud

Copenhagen Business School

Studienummer: 56527

Forfatter: Klara Grønne Leth

Vejleder: Daniel Bujandric

13-11-2018

Anslag/fysiske sider: 171.621 / 77

Executive summary

The topic for this thesis is to analyze if the Danish practice is in consistence with the practice of the European Court of Justice and the European Union VAT system, when looking at building land from a VAT perspective. In article 12 of the Directive it states that Member States may charge taxable persons VAT on transactions regarding the supply of building land. It also states that it is up to the Member states to define what should be understood as building land.

The Danish Tax Administration came with a control signal in January 2017 whose purpose was to specify what is implicit with building land from a VAT perspective, because practice has not been clear since the introduction of VAT on the sale of building land in 2011. The European Court of Justice has several times considered the interpretation of building land, but despite this there exists an uncertainty in the Danish practice regarding the interpretation of building land.

The European Case Law has stated that when assessing whether a transaction concerns the sale of building land, all circumstances must be considered. They state that the intentions of the parties has to be considered, provided that they are supported by objective evidence. The European Court of Justice has from their many rulings made it clear which factors should be considered important, when assessing whether a transaction is to be considered as building land.

This thesis will use the legal dogmatic method to apply the European Case Law to account for the Danish administrative practice, and then analyze whether the Danish administrative practice is in consistence with the European Case Law. The analysis will be based on rulings provided by the Danish Tax Council, where they consider the interpretation of building land and how it should be treated from a VAT perspective.

The thesis concludes that the Danish administrative practice in general is not in accordance with the European Case Law and the use of the factors they have made clear should be considered important in relation to the interpretation of building land.

Indholdsfortegnelse

Executive summary.....	1
Kap. 1 Indledning.....	5
1.1 Problemformulering.....	6
1.2 Metode.....	6
1.3 Afgrænsning.....	6
1.4 Afhandlingens struktur.....	6
Del 1 - Gældende ret.....	8
Kapitel 2.....	8
2.1 Momsrettens grundlæggende principper.....	8
2.1.1 Momssystemet hovedformål i EU.....	8
2.1.2 Momsretlige grundprincipper.....	8
2.2 Momsrettens retskilder.....	10
2.2.1 Momssystemdirektivet.....	11
2.2.1.1 Øvrige EU-retlige retskilder.....	11
2.2.2 Nationale retskilder.....	12
2.2.2.1 Momsloven.....	12
2.2.2.2 Momsbekendtgørelsen.....	12
2.2.2.3 Den juridiske vejledning.....	12
2.2.3 Fortolkningsprincipper.....	13
2.3 Begrebsafklaring.....	14
2.3.1 Afgiftspligtig person.....	14
2.3.2 Afgiftspligtig transaktion.....	14
2.3.3 Momsfritagelser.....	15
2.3.3.1 Fortolkning af momsfratagelser.....	15
2.3.3.2 Fortolkning af undtagelser til momsfratagelser.....	15
Kapitel 3 – Overordnede regler vedr. byggegrunde.....	16
3.1 Gældende regler for den momsmæssige behandling af byggegrunde.....	16
3.1.1 Reglerne i MSD.....	16
3.1.2 Reglerne i ML.....	17
Del 2 – Analyse af praksis vedrørende byggegrunde.....	17
Kapitel 4 – Afdækning af praksis for byggegrunde.....	17
4.1 Analyse af EU-Domstolens praksis.....	18

4.1.1 Sag C-468/93, Gemeente Emmen	18
4.1.1.1 Sammenfatning af Gemeente Emmen	20
4.1.2 Sag C-461/08, Don Bosco.....	21
4.1.2.1 Sammenfatning af Don Bosco	23
4.1.3 Sag C-326/11, J.J. Komen.....	24
4.1.3.1 Sammenfatning af J.J. Komen.....	26
4.1.4 Sag C-543/11, Woningstichting Maasdriel	27
4.1.4.1 Sammenfatning af Woningstichting Maasdriel	29
4.1.5 Samlet vurdering af EU-Domstolens praksis	29
4.2 Analyse af administrativ praksis	31
4.2.1 Skatterådspraksis.....	32
4.2.1.1 Bygningens karakter eller beskedne omfang	32
4.2.1.2 Objektiv vurdering.....	34
4.2.1.3 Subjektiv vurdering.....	36
4.2.1.4 Omgåelsestilfælde	42
4.2.1.5 Sammenfatning af Skatterådets praksis	43
4.2.2 Landsskatterettens praksis	45
4.2.2.1 SKM2016.82.LSR.....	45
4.2.2.2 SKM2016.634.LSR.....	48
4.2.2.3 Vestre Landsret kendelse af 15. maj 2017	50
4.2.2.4 Sammenfatning af Landsskatterettens praksis	51
4.2.3 SKM2017.27.SKAT – Styresignal	52
4.2.3.1 SKM2017.27.SKAT – Høringssvar til Styresignal	53
4.2.3.1.1 Høringssvar Dansk Erhverv	53
4.2.3.1.2 Høringssvar Danske Advokater.....	54
4.2.3.1.3 Høringssvar FSR – danske revisorer.....	55
4.2.3.2 Sammenfatning af Styresignal samt høringssvar	56
4.2.4 Samlet vurdering af dansk administrativ praksis.....	57
Kapitel 5 – Analyse af hvorvidt dansk administrativ praksis er i overensstemmelse med MSD og EU-praksis	57
5.1 Skatterådets praksis	58
5.1.1 Medlemsstaterne skal definere begrebet byggegrund	58
5.1.2 Bygningens karakter eller beskedne omfang	59
5.1.3 Objektiv vurdering	59
5.1.4 Subjektiv vurdering.....	60

5.1.5 Omgåelsestilfælde	65
5.1.6 Sammenfattende om Skatterådets praksis	66
5.2 Landsskatterettens praksis	66
5.2.1 SKM2014.554.SR og SKM.2016.82.LSR.....	66
5.2.2 SKM2013.824.SR og SKM2016.634.LSR.....	69
5.2.3 Sammenfattende om Landsskatterettens praksis.....	71
5.3 Samlet vurdering af hvorvidt dansk administrativ praksis er i overensstemmelse med EU-Domstolens praksis og MSD	72
Kapitel 6 - Konklusion	73
Del 3 – Problematikken i praksis	75
Kapitel 7 - Perspektivering.....	75
7.1 Perspektivering.....	75
7.1.1 Perspektivering til EU-lov	75
Litteraturliste	77

Kap. 1 Indledning

Skatteforvaltningen sendte den 14. oktober 2016 et styresignal i høring, da der siden indførelsen af moms på salg af nye bygninger og byggegrunde den 1. januar 2011, har været uklarhed om hvad der i momsmæssig forstand forstås ved en byggegrund.¹ Skatteforvaltningen fandt det derfor nødvendigt at præcisere, hvornår en levering skal anses som levering af en byggegrund, hvornår en levering ikke skal anses som levering af en byggegrund, samt hvilke momenter der skal tillægges vægt når det skal vurderes om der er tale om levering af en byggegrund.² Skatteforvaltningen modtog i forbindelse med deres høringsudkast en række høringssvar. Blandt afsenderne af disse høringssvar kan nævnes Dansk Erhverv, Danske Advokater og FSR – danske revisorer, der viste sig kritiske overfor Skatteforvaltningens tolkning af EU-Domstolens domme, og derved EU-Domstolens praksis.³

Skatterådets praksis på området er blevet skærpet henover de seneste år, og dette har medført at et af Skatterådets bindende svar fra 2014 blev indbragt for Landsskatteretten. Landsskatteretten tog dette bindende svar ind til behandling og i februar 2016 ændrede de Skatterådets afgørelse i det bindende svar⁴, hvilket betød en ændring af praksis på området, da Landsskatteretten gik imod Skatterådets seneste praksis på området. Skatterådet og Skatteforvaltningen var uenige i Landsskatterettens ændring af deres bindende svar, og besluttede derfor at indbringe sagen for Vestre Landsret. Vestre Landsret fandt at det var nødvendigt at anmode EU-Domstolen om at fastslå de relevante kriterier og fortolkningselementer, der skal anvendes ved vurderingen af om fast ejendom kan betragtes som byggegrund.⁵

I Skatteforvaltningens høringsudkast nævnes Landsskatterettens ændring af deres bindende svar ikke, og dette er Dansk Erhverv, Danske Advokater og FSR – danske revisorer meget kritiske overfor, da de mener at Skatteforvaltningen ikke kan præcisere praksis uden at tage hensyn til højere instansers afgørelser. De tilføjer det dog til det endelige styresignal. Skatteforvaltningen kritiseres i høringssvarene for at fortolke EU-dommene på området ude af kontekst, hvilket skaber tvivl om hvorvidt Skatteforvaltningens og Skatterådets praksis er i overensstemmelse med EU-Domstolens praksis.

Denne tvivl gør at der ved salg af byggegrunde ikke foreligger en klar og entydig dansk retspraksis, hvilket søges belyst, og har derved givet anledning til følgende problemstilling.

¹ <https://skat.dk/skat.aspx?oid=2234475>, besøgt senest den 22. oktober 2018 kl. 15.40

² SKM2017.27.SKAT

³ Høringssvar Dansk Erhverv, Danske Advokater og FSR – danske revisorer

⁴ SKM2016.82.LSR, s. 1

⁵ SKM2017.439.VLR, s. 23

1.1 Problemformulering

Formålet med specialet er at analysere om dansk praksis er i overensstemmelse med Momssystemdirektivet og EU-Domstolens praksis på området for så vidt angår den momsmæssige behandling af byggegrunde, jf. Momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra B.

1.2 Metode

Der vil blive anvendt den juridiske metode i denne afhandling.⁶

Da afhandlingen vil beskrive og analysere den gældende danske ret, samt systematisere den gældende danske ret i lyset af EU-retten, vil den retsdogmatiske metode blive anvendt.⁷ Ved brug af den retsdogmatiske metode vil resultatet af analysen afhænge af retskilderne.⁸

Som datakilder vil der blive anvendt bindende svar fra Skatteforvaltningen, afgørelser fra Skatterådet og Landsskatteretten, samt domme fra EU-domstolen. Derudover vil Momssystemdirektivet, Momsloven, Momsbekendtgørelsen, Den Juridiske Vejledning og Styresignaler fra Skatteforvaltningen også blive anvendt.

1.3 Afgrænsning

Denne afhandling afgrænses til udelukkende at beskæftige sig med behandlingen af byggegrundsbegrebet i Momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, samt hvorvidt dansk praksis er i overensstemmelse med Momssystemdirektivet og EU-Domstolens praksis på området. Afhandlingen vil heller ikke beskæftige sig med reglerne omkring udlejning af fast ejendom i Momslovens § 13, stk. 1, nr. 8.

1.4 Afhandlingens struktur

Der vil i kapitel 2 blive foretaget en gennemgang af gældende ret på området. Herunder vil der være en gennemgang af momsrettens grundlæggende principper og momsrettens retskilder. Der vil slutteligt være en begrebsafklaring. Formålet med dette kapitel er at skabe en overordnet viden om momssystemet, samt en forståelse for hvad momspligten og momsfritagelserne indebærer.

⁶ Juridisk metodelære, s. 51

⁷ Retkilder og retsteorier s. 30 samt Retsfilosofi, retsvidenskab og retskildelære s. 207

⁸ Retkilder og retsteorier, s. 30

Dernæst vil der i kapitel 3 være en overordnet gennemgang af de momsretlige regler vedrørende byggegrunde.

I kapitel 4 vil der blive foretaget en analyse af henholdsvis EU-Domstolens og den danske administrative praksis på området. Analysen af EU-Domstolens og dansk administrativ praksis har til formål at redegøre for hvornår der ifølge praksis er tale om en byggegrund.

I kapitel 5 vil der blive foretaget en analyse af hvorvidt dansk administrativ praksis er i overensstemmelse med EU-Domstolens praksis og Momssystemdirektivet, dette med udgangspunkt i analysen i kapitel 4.

Kapitel 6 indeholder afhandlingens konklusion på baggrund af analysen i ovenstående kapitler.

Afslutningsvis vil der i kapitel 7 blive diskuteret, hvilke udfordringer usikkerheden omkring fortolkningen af byggegrunde i momsmæssig forstand, har for praksis og ejendomsmarkedet. Der vil også blive perspektiveret til EU-loven for at forsøge at finde en mulig løsning på problemet.

Del 1 - Gældende ret

Kapitel 2

I nedenstående kapitel vil der blive redegjort for momssystemets overordnede struktur og formål. Først vil der blive redegjort for de momsretlige grundprincipper. Derefter vil de forskellige momsretlige retskilder blive beskrevet. Til sidst vil der være en kvalificering af forskellige relevante begreber indenfor momsretten.

2.1 Momsrettens grundlæggende principper

2.1.1 Momssystemet hovedformål i EU

Momssystemets hovedformål hænger direkte sammen med hovedformålet i EU, hvor der i Traktaten om den Europæiske Union (herefter TEU) art. 3 fremgår, at et af hovedformålene med EU er at etablere et indre marked, hvor der forstås et fælles marked uden indre grænser med fri bevægelighed.

For at sikre et fælles marked skrev EU i Traktaten om det Europæiske Unions funktionsmåde artikel 113, at EU-Kommissionen skulle indføre et fælles merværdiafgiftssystem, for derved at sikre en harmonisering af medlemsstaternes omsætningsafgifter.⁹

Med EU's Momssystemdirektiv (herefter MSD) er medlemslandene forpligtet til at implementere de unionsretlige direktiver.¹⁰ Dette betyder at Momsloven (herefter ML) såvel som alle andre medlemslandes nationale regler på momsområdet, har direkte hjemmel i MSD. Den danske ML er en implementering af MSD.¹¹

2.1.2 Momsretlige grundprincipper

EU gjorde tidlige principielle overvejelser i forbindelse med udformningen af et nyt momssystem i EU, disse principper har senere materialiseret sig i det nuværende momssystem og EU-Domstolens praksis.¹² Disse grundprincipper bruges som fortolkningsbidrag til fastlæggelsen af indholdet af gældende ret.

⁹ Moms på tværs, s. 17

¹⁰ Grundlæggende momsretlige principper s. 15

¹¹ 2006/112/EF. Dette er en omarbejdning af sjette MSD (77/388/EØF)

¹² Interaktionen mellem momsretten og indkomstskatteretten, s. 134

Grundprincipperne er forbrugsbeskatningsprincippet, neutralitetsprincippet, merværdiafgiftsprincippet, transaktionsprincippet og fradragsretten. Der vil blive redegjort for indholdet af disse grundprincipper nedenfor.

Moms er kategoriseret som en indirekte skat, da skatten ikke betales af den der bærer den, men derimod af den der i sidste ende køber en vare eller tjenesteydelse.¹³ Det fremgår af MSD art. 1, stk. 2, at merværdiafgiften er udtryk for en generel forbrugsafgift, der skal være nøjagtig proportional med varens eller ydelsens pris uanset antallet af omsætningsled, der ligger før beskatningsleddet.¹⁴ Dette betyder at momsen søger at beskatte forbruget hos den endelige forbruger¹⁵, samt at der med dette skal undgås kumulative afgifter mellem de forskellige omsætningsled.¹⁶ Det er indbygget i momssystemet at der skal undgås kumulative afgifter, og dette er udtryk for det såkaldte neutralitetsprincip, der vil blive forklaret nedenfor.

Et af de vigtigste momsretlige principper er *neutralitetsprincippet*. Formålet med neutralitetsprincippet er at momsen ikke må påvirke producenterne og forbrugernes valg.¹⁷ Tanken bag momssystemets neutralitet er at den skal påvirke ressourceallokeringen i samfundet så lidt som muligt.¹⁸ Producenters valg af leverandør, selv på tværs af landegrænser skal være upåvirket af momsen. Dette er sikret ved at al omsætning afgiftsbelægges inden for EU.¹⁹

MSD art. 1, stk. 2, siger at der ved enhver transaktion skal svares en merværdiafgift (moms), der beregnes af varens eller ydelsens pris med anvendelse af den afgiftssats, som gælder for varen eller ydelsen, med fradrag af det afgiftsbeløb, der er blevet pålagt de forskellige omkostningselementer.²⁰ Dette betyder at virksomheden kun skal betale moms af den værditilvækst, der sker i virksomheden.²¹

¹³ Grundlæggende momsretlige principper, s. 11

¹⁴ MSD art. 1, stk. 2

¹⁵ Merværdiafgiftspligten, s. 49

¹⁶ Fradragsret for merværdiafgift, s. 45

¹⁷ Grundlæggende momsretlige principper, s. 27

¹⁸ Grundlæggende momsretlige principper, s. 27

¹⁹ Grundlæggende momsretlige principper, s. 27

²⁰ MSD art. 1, stk. 2

²¹ DJV D.A.1.3

Moms er en transaktionsbaseret afgift, hvilket betyder at der skal betales moms i hvert led af en transaktionskæde.²² At momsen er transaktionsbaseret, betyder at afgiftspligten rammer selve transaktionen, og dermed er det forbruget, altså leveringen af varer eller ydelser, der er afgiftspligtigt, og ikke selve betalingen. Dette betyder, at der skal tages stilling til den momsmæssige behandling af hvert køb og salg, samt at der som nævnt ovenfor skal betales moms i hvert led af en transaktions-/omsætningskæde.²³ I MSD bliver der i artikel 2 listet op hvilke transaktioner der er momspligtige²⁴, samt en momspligtig persons leverance af varer og ydelser.²⁵

Et af de andre vigtige principper er princippet om *gensidighed*, der betyder at fradragsretten indtræder samtidig med, at afgiftspligten for udgående afgift (salgsmoms) indtræder.²⁶

Fradragsretten kaldes også *the tax credit method*²⁷, hvilket betyder at der gives fradrag for den moms der er betalt til det foregående led i transaktionskæden, samt at der pålægges moms på salgsprisen. I ML § 37, stk. 1, og §§ 38-41 fremgår det at det kun er momsregistrerede virksomheder, der kan fratrække købsmoms. Dette betyder at det sidste led i transaktionskæden, som er private forbrugere, ikke har mulighed for at fratrække moms. Momsen belaster således det private forbrug, mens momsregistrerede virksomheder der handler med hinanden vil kunne fradrage moms for de varer og ydelser de køber, og skal betale moms for de varer og ydelser de sælger, og derved forbliver momsen neutral.²⁸

2.2 Momsrettens retskilder

Retskilderne inden for EU-momsen konstituerer sig primært i direktivform, her momssystemdirektivet. Som sekundære retskilder indenfor EU-momsen er forordninger, afgørelser, henstillinger og udtalelser.

Som tidligere nævnt er momssystemet harmoniseret på baggrund af MSD, og da EU-retten har forrang for national ret²⁹, er det relevant at se på baggrunden for retskilderne i EU samt i Danmark.

²² Moms på tværs, s. 17

²³ Moms på tværs, s. 17

²⁴ MSD art. 2

²⁵ MSD art. 2, stk. 1, litra a) og c)

²⁶ Grundlæggende momsretlige principper, s. 28

²⁷ Fradragsret for merværdiafgift, s. 47 samt note 116

²⁸ Grundlæggende momsretlige principper, s. 20

²⁹ Retskilder og retsteorier, s. 148, samt sag C-6/64, Costa Enel

2.2.1 Momssystemdirektivet

MSD er grundstenen i det fælles europæiske afgiftssystem, hvilket er udarbejdet med henblik på afgiftsneutralitet og harmonisering mellem EU-landene, samt en fælles referenceramme for medlemslandenes nationale momslovgivning. Direktiver retter sig mod medlemslandene, jf. TEUF art. 288, og medlemslandene er forpligtet til at implementere MSD i deres nationale lovgivning, for at myndighederne kan have hjemmel i national lovgivning.³⁰

MSD er opbygget således at det starter med at fastlægge hvilke transaktioner der udløser moms.³¹ Derefter fastlægges momsens anvendelsesområde, hvem der er afgiftspligtige, hvornår der foreligger en leverance samt leveringsstedet for transaktionen.

Herefter fastlægges hvornår momspigten indtræder, afgiftsgrundlaget, samt momssatsen.

Der bliver herefter fastlagt hvilke varer og ydelser der er undtaget fra moms, og hvornår der er fradrag for momsen, samt hvem der er betalingspligtig over for statskassen.

Til sidst fastlægges det hvilke særordninger der findes samt hvilke undtagelser der er for medlemsstaterne.

I afsnittet om undtagelserne for medlemslandene, nærmere konkret i MSD art. 371 er der indarbejdet en såkaldt stand-still klausul, der betyder at lande der pr. 1. januar 1978 fritog en række transaktioner anført i Bilag X Del B nr. 9 i MSD, kan fortsætte med at fritage dem på de betingelser der var gældende i hver af de berørte medlemslande på samme dato. Denne stand-still klausul har Danmark benyttet sig af frem til 1. januar 2011 på bestemmelserne vedr. byggegrunde.

2.2.1.1 Øvrige EU-retlige retskilder

Udover MSD er der de øvrige EU-retlige retskilder som er forordninger, afgørelser, henstillinger og udtalelser. Disse retskilder er sekundære, men da fortolkningen af direktivets bestemmelser vil fremgå af disse retskilder, er de nødvendige for at medlemslandene kan følge EU-retten, da den som sagt har forrang for national ret.

³⁰ Grundlæggende momsretlige principper, s. 15

³¹ Momssystemdirektivet, s. 11

2.2.2 Nationale retskilder

2.2.2.1 Momsloven

Danmark indførte som et af de første lande en generel merværdiafgift på erhvervsmæssig omsætning, ved lov nr. 102 af 31. marts 1967.³² Inden denne lov havde Danmark kun en omsætningsafgift (OMS), men med ikrafttrædelsen af denne nye lov den 3. juli 1967, fik Danmark merværdiomsætningsafgift, som vi i dag kender som moms. Moms kom til at omfatte stort set alle varer og specifikke ydelser.³³ Med EU's ønske om en harmonisering af det fælles merværdiafgiftssystem, blev der i 1977 vedtaget det 6. momsdirektiv (Direktiv 77/388/EØF).³⁴ Ved lov nr. 204 af 10. maj 1978 blev det 6. momsdirektiv indført i dansk lovgivning, og da EU i 1993 etablerede det fælles marked, blev det konsoliderede 6. momsdirektiv indført i Danmark ved lov nr. 363 af 14. maj 1992.

Ved lov nr. 375 af 18. maj 1994 blev den danske momslov omskrevet, så den blev tilpasset systematikken og terminologien i det 6. momsdirektiv.³⁵ Loven fra 1994 er i sin struktur den vi kender i dag, men med enkelte ændringer, der bliver tilpasset ændringer i MSD.

Afhandlingens emne byggegrunde er reguleret i ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra b, hvor det fremgår at byggegrunde ikke falder under momsfritagelsen for fast ejendom.

2.2.2.2 Momsbekendtgørelsen

Udover momsloven vil momsbekendtgørelsen (herefter MBKG) blive benyttet, da det er i MBKG at nogle af bemyndigelsesbestemmelserne i ML bliver udmøntet. MBKG uddyber og supplerer reglerne i ML. I ML § 13, stk. 3, fremgår det at Skatteministeren kan fastsætte nærmere regler om afgrænsningen af fast ejendom. Fastsættelser som denne er reguleret i MBKG, og når vi snakker om byggegrunde, er dette uddybet i MBKG § 56, stk. 1, hvor Skatteministeren forsøger at præcisere hvad der skal forstås som en byggegrund.

2.2.2.3 Den juridiske vejledning

Den Juridiske Vejledning (herefter DJV) vil også blive anvendt, da den er en udgivelse fra Skatteforvaltningen. DJV indeholder en fremstilling af regler og praksis i tilknytning hertil, som er gældende

³² Moms, energi og lønsom, s. 22

³³ Moms, energi og lønsum, s. 22

³⁴ Moms, energi og lønsum, s. 23

³⁵ Moms, energi og lønsum, s. 24

på Skatteforvaltningens område. Den udtrykker Skatteforvaltningens opfattelse af gældende ret, og dermed hvad Skatteforvaltningen opfatter som gældende praksis på et specifikt område. Den vil blive brugt for at forstå Skatteforvaltningens administrative praksis vedr. definitionen af byggegrunde inden for momsområdet.

2.2.3 Fortolkningsprincipper

EU-Domstolen anvender forskellige fortolkningsprincipper. Nedenfor vil der kort blive beskrevet de fortolkninger, der er relevante for denne afhandling, hvilket er ordlydsfortolkning, kontekstuel fortolkning og teleologisk fortolkning.

Ordlydsfortolkning vedrører fortolkningen af en bestemmelses ordlyd, hvor der ud fra en naturlig sproglig forståelse forsøges at udlede bestemmelsens juridiske mening.³⁶

Ved kontekstuel fortolkning vurderes EU-bestemmelser i deres rette sammenhæng og fortolkes i lyset af EU-retten bestemmelser som helhed, samt EU-retlige principper og EU-retten udviklingstrin for tidspunktet for bestemmelsens anvendelse.³⁷

Ved teleologisk fortolkning omfattes overordnede formål med EU og EU-Traktaten, samt konkretiserede formål med det enkelte direktiv. Indenfor momsområdet inddrages forhold som momssystemet, neutralitetsprincippet og andre momsretlige principper.³⁸

Dansk ret skal fortolkes i overensstemmelse med MSD og EU-praksis³⁹, hvilket betyder at Danmark er forpligtet til at anvende EU-retlige fortolkningsprincipper som en del af national ret, på de områder, hvor EU-retten har betydning, hvilket er EU-konform fortolkning.⁴⁰ De nationale domstole, skal dog ikke fortolke EU-konformt, hvis dette er i strid med den nationale lovs mål og ordlyd, hvilket betyder at de nationale domstole ikke skal fortolke contra legem.⁴¹

³⁶ Interaktionen mellem momsretten og indkomstreten, s. 53

³⁷ Interaktionen mellem momsretten og indkomstreten, s. 54

³⁸ Interaktionen mellem momsretten og indkomstreten, s. 55

³⁹ Nielsen, Ruth og Tvarnø, Christina D.: Ajos-sagens betydning for rækkevidden af EU-konform fortolkning i forhold til det almindelige EU-retlige princip om forbud mod alder diskrimination, s. 1

⁴⁰ Interaktionen mellem momsretten og indkomstreten, s. 49

⁴¹ Nielsen, Ruth og Tvarnø, Christina D.: Ajos-sagens betydning for rækkevidden af EU-konform fortolkning i forhold til det almindelige EU-retlige princip om forbud mod alder diskrimination, s. 3

2.3 Begrebsafklaring

I nedenstående afsnit vil der blive klarlagt nogle af de grundlæggende begreber inden for momsretten. Begrebsafklaringen vil tage udgangspunkt i MSD samt ML, og enkelte relevante EU-afgørelser.

2.3.1 Afgiftspligtig person

Begrebet afgiftspligtig person, og dermed hvem der kan blive ramt af den subjektive momspligt, specificeres i MSD art. 9 og ML § 3, hvoraf det fremgår at afgiftspligtige personer er juridiske eller fysiske personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed. Af disse to bestemmelser kan det udledes at der er tre krav der skal være opfyldt, for at der er tale om en afgiftspligtig person. For det første skal det være en juridisk eller fysisk person. Enhver form for selskabs- og virksomhedsdannelse er en juridisk person, og derved også en afgiftspligtig person.⁴² For det andet skal der drives selvstændig virksomhed. I ML fremgår der ikke en definition af selvstændig virksomhed, men i MSD artikel 10 lægges der vægt på at personen modtager løn og/eller er forpligtet overfor deres arbejdsgiver ved en arbejdskontrakt.⁴³ For det tredje skal det være en økonomisk virksomhed.⁴⁴ I ML fremgår der ikke en definition af økonomisk virksomhed, men i MSD artikel 9 forstås økonomisk virksomhed som alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder⁴⁵, samt virksomhed inden for liberale og sidestillede erhverv.⁴⁶

2.3.2 Afgiftspligtig transaktion

Ved konstateringen om den subjektive momspligt, og dermed hvem den afgiftspligtige person er, skal den objektive momspligt endvidere være opfyldt for at der er momspligt. For at den objektive momspligt er opfyldt, skal der foretages en afgiftspligtig transaktion mod vederlag. Der skal for det første være tale om levering af en vare eller levering af en ydelse.⁴⁷ For det andet skal levering af en vare eller en ydelse ske mod vederlag, jf. MSD artikel 2, stk. 1, litra a) og c) og ML § 4, stk. 1. Det er derudover også et krav at der er en direkte sammenhæng mellem varen eller ydelsen og vederlaget.⁴⁸ I dansk ret fremgår det ydermere af ML § 4, stk. 1, at leveringen skal være sket her i landet, før der er tale om en afgiftspligtig transaktion.

⁴² Den Juridiske Vejledning 2018-2, afsnit D.A.3.1.2.2 Hvilke personer kan være momspligtige.

⁴³ MSD art. 10

⁴⁴ Grundlæggende momsretlige principper, s. 34

⁴⁵ Herunder minedrift og landbrug - Grundlæggende momsretlige principper, s. 38

⁴⁶ MSD art. 9

⁴⁷ Den Juridiske Vejledning 2018-2, afsnit D.A.4.1.1, samt ML § 4, stk. 1 og 2

⁴⁸ ML § 4, stk. 1 og MSD artikel 2

2.3.3 Momsfritagelser

Inden for momssystemets anvendelsesområde findes der en række transaktioner, som er fritaget for momspligt. Disse transaktioner betegnes som momsfritagelser. I MSD fremgår momsfritagelserne af artikel 135, stk. 1, litra a) - l), disse er implementeret i dansk ret i ML § 13, stk. 1, nr. 1-21. Transaktioner der falder ind under disse momsfritagelser betegnes som momsfritagelser uden fradragsret.⁴⁹

Transaktioner der er omfattet af momsfritagelserne i ML § 13, har den betydning at transaktionerne ikke giver sælgeren ret til at fradrage købsmomsen.

2.3.3.1 Fortolkning af momsfritagelser

Da momsfritagelserne er en undtagelse til hovedreglen om at en transaktion er omfattet af momspligten, skal momsfritagelserne fortolkes strengt. Dette gælder både i dansk ret vedrørende ML § 13, samt i EU vedrørende MDS art. 135, stk. 1, litra a) - l).

Af DJV fremgår det at *"de udtryk, der bruges til at betegne fritagelserne i momssystemdirektivet skal fortolkes indskrænkende, da de er undtagelser fra det almindelige princip om, at moms opkræves af enhver tjenesteydelse, der udføres mod betaling af en afgiftspligtig person"*.⁵⁰

At fritagelserne skal fortolkes indskrænkende eller strengt, har EU-Domstolen påpeget i sagen C-461/08 Don Bosco, præmis 25, hvor de skriver *"[...]at de udtryk, der er anvendt til at beskrive fritagelserne i sjette direktivs artikel 13, ifølge fast retspraksis skal fortolkes strengt [...]"*.⁵¹

Dette fremgår ydermere i sag C-326/11 J.J. Komen, præmis 20 samt C-543/11 Woningstichting Maasdriel, præmis 25.⁵²

2.3.3.2 Fortolkning af undtagelser til momsfritagelser

Til nogle af momsfritagelserne indenfor momsretten kan der forekomme undtagelser, hvilket netop gør sig gældende for byggegrunde, jf. MSD art. 12, stk. 1, litra b. Som nævnt ovenfor skal momsfritagelserne fortolkes indskrænkende/strengt, hvilket efterlader spørgsmålet om hvordan undtagelser til

⁴⁹ I MSD art. 131-134 og art. 136 og ML § 34-36, findes en række andre fritagelser der betegnes fritagelser med fradragsret. Disse bliver ikke behandlet i denne afhandling.

⁵⁰ Den Juridiske Vejledning 2018-2, afsnit D.A.5.23

⁵¹ C-461/08 Don Bosco, præmis 25

⁵² C-543/11 Woningstichting Maasdriel, præmis 25, C-326/11 J.J. Komen, præmis 20

momsfritagelser skal fortolkes. Undtagelser til en undtagelse, skal ikke fortolkes indskrænkende/strengt, da sådanne undtagelser indebærer at transaktionerne ryger tilbage til udgangspunktet om momspligt.⁵³

Indenfor byggegrunde har EU-Domstolen understøttet denne retspraksis, bl.a. i Sag C-543/11 Woningstichting Maasdiel i præmis 25, hvor de skriver "[...]udtryk der anvendes til at beskrive fritagelserne [...] skal fortolkes strengt [...]", samt i præmis 27, hvor de skriver "[...] leveringer af byggegrunde er momspligtige, og at de ikke er omfattet af undtagelserne i momsdirektivets artikel 135, der skal fortolkes strengt." Dermed kan det konkluderes, at undtagelser til momsfritagelser ikke skal fortolkes indskrænkende/strengt.

Kapitel 3 – Overordnede regler vedr. byggegrunde

3.1 Gældende regler for den momsmæssige behandling af byggegrunde

Som nævnt ovenfor besluttede Danmark at bestemmelserne fra MSD vedr. byggegrunde skulle indskrives i ML og træde i kraft pr. 1. januar 2011. Dette betyder at Danmark har valgt ikke at benytte stand-still klausulen i MSD art. 371, og derved er momsfrigtagelsen på byggegrunde ikke gældende længere, hvilket nu fremgår af ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra b.

3.1.1 Reglerne i MSD

I MSD art. 12, stk. 1, litra b, står der at medlemslandene kan se enhver der udfører en transaktion i form af levering af en byggegrund, som en afgiftspligtig person, og derved at levering af byggegrund af momspligtig. Det specificeres i MSD art. 12, stk. 3 at der ved byggegrunde forstås grunde uanset om de er byggemodnet eller ej, når medlemslandene betragter dem som byggegrunde. Det er således op til medlemslandene at definere, hvornår en grund betragtes som en byggegrund.⁵⁴

I MSD art. 135, stk. 1, litra k fremgår det at medlemslandene kan fritage levering af ubebygget fast ejendom, såfremt de ikke falder under MSD art. 12, stk. 1, litra b, altså som byggegrunde. Når medlemslandene skal definere, hvornår en grund betragtes som byggegrund, er det vigtigt at de definerer dette på baggrund af formålet med MSD art. 135, stk. 1, litra k, hvor EU-domstolen ved afgørelser har

⁵³ Jepsen, Ander Strandet: Moms og aktiviteter i forbindelse med værdipapirer, s. 109

⁵⁴ Sag C-468/93, Gemeente Emmen, præmis 20 og 25

specificeret at formålet alene er at momsfritage leveringer af ubebyggede grunde, der ikke er beregnet til at tjene til opførelse af en bygning.⁵⁵

3.1.2 Reglerne i ML

I ML § 13, stk. 1, nr. 9 fremgår det at levering af fast ejendom er momsfrtaget. Undtagelsen til denne fritagelse er ifølge ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra b byggegrunde, om de er byggemodnet eller ej. Det fremgår ydermere af ML § 13, stk. 3⁵⁶, at skatteministeren kan fastsætte nærmere regler om afgrænsningen af fast ejendom i henhold til ML § 13, stk. 1, nr. 9. Dette er specificeret i MBKG § 56, stk. 1.

I MBKG § 56, stk. 1 fremgår det at en byggegrund skal forstås som et ubebygget areal, som efter lov om planlægning⁵⁷ eller forskrifter udstedt i medfør heraf er udlagt til formål, som muliggør opførelse af bygninger.

Del 2 – Analyse af praksis vedrørende byggegrunde

Kapitel 4 – Afdækning af praksis for byggegrunde

For at svare på afhandlingens problemformulering skal der laves en analyse af den nuværende praksis for behandling af moms på byggegrunde, både set fra EU-Domstolens side samt fra dansk side. Ved analyse af EU-Domstolens praksis vil der blive taget udgangspunkt i de EU-domme, som Skatteforvaltningen selv henviser til i deres styresignal fra 17. januar 2017⁵⁸, hvor de præciserer deres praksis. Når Skatteforvaltningen henviser til netop disse domme indenfor området om moms på salg af byggegrund, må det antages at Skatteforvaltningen anser dem som de mest centrale afgørelser indenfor området. Derfor kan det også undres at de ikke har medtaget sagen C-326/11, J.J. Komen, da denne anses som en af de centrale afgørelser, hvilket Danske Advokater også kritiserer Skatteforvaltningen for.⁵⁹ Ved analyse af dansk

⁵⁵ Sag C-468/93, Gemeente Emmen, præmis 25

⁵⁶ Implementeret fra MSD art. 12, stk. 3, hvor medlemslandene er omdannet til skatteministeren da det er medlemslandene der skal definere byggegrunde.

⁵⁷ Planloven

⁵⁸ SKM2017.27.SKAT

⁵⁹ Afsnit 4.2.3.1 SKM2017.27.SKAT – Høringssvar til Styresignal

praksis, vil der tages udgangspunkt i Skatterådets afgørelser, Landsskatterettens afgørelser, Vestre Landsrets behandling af dom fra Landsskatteretten, samt styresignal fra Skatteforvaltningen.

4.1 Analyse af EU-Domstolens praksis

Skatteforvaltningen har i deres styresignal anvendt tre EU-domme til at specificere hvornår der er tale om levering af en byggegrund. Disse domme vil der blive kigget nærmere på, med henblik på at få konstateret deres indhold, samt om EU-Domstolens praksis kan rummes indenfor Skatteforvaltningens praksis på området. Udover de tre domme Skatteforvaltningen har anvendt vil der også blive kigget nærmere på en fjerde sag, da denne anses som en af de centrale domme indenfor området. Skatteforvaltningen har som nævnt ovenfor fået kritik for ikke at nævne denne i deres styresignal. De afgørelser der vil blive kigget nærmere på for at få klarlagt retsstillingen er C-468/93, Gemeente Emmen, C-461/08, Don Bosco, C-326/11, J.J. Komen og C-543/11, Woningstichting Maasdriel.

4.1.1 Sag C-468/93, Gemeente Emmen

I sag C-468/93, Gemeente Emmen skulle EU-domstolen tage stilling til hvorledes udtrykket ”byggemodnet” skulle forstås, samt hvad udtrykket ”byggemodnet” omfatter. Nedenfor vil sagen blive gennemgået for at redegøre for hvornår en grund klassificeres som byggemodnet, samt hvad dette omfatter af bearbejdning.

I juni 1992 leverede Emmen kommune otte ubebyggede grunde, som var beregnet til boligbyggeri. Der var blevet anlagt veje og kloakker, samt tilsluttet vand, gas, el, telekommunikation og kabel-tv.⁶⁰ Emmen betalte omsætningsafgift, men anlagde straks sag mod afgiftsmyndigheden, da de ikke mente at grundene kunne anses for at være ”bearbejdede faste ejendomme”.⁶¹

Emmen mente som sagt ikke at grundene kunne anses for at være bearbejdede faste ejendomme. Afgiftsmyndigheden mente dog at grundene var bearbejdede faste ejendomme, da hver parcel havde fået anbragt installationer udelukkende til brug for den enkelte parcel.⁶² Retten fandt det utvivlsomt at den

⁶⁰ Sag C-468/93, Gemeente Emmen, præmis 9

⁶¹ Sag C-468/93, Gemeente Emmen, præmis 10

⁶² Sag C-468/93, Gemeente Emmen, præmis 11

restriktive fortolkning af udtrykket "bearbejdet ejendom" kunne opretholdes for så vidt angår byggegrunde. De anførte ydermere at undtagelser fra sjette direktivs fritagelsesbestemmelser ikke må fortolkes strengt, ifølge Domstolens praksis.⁶³ Retten fandt at tvisten ikke blot angik fortolkningen af den nederlandske lovgivning, men også fortolkningen af udtrykket "byggemodnet" i MSD.⁶⁴ Retten forelægger derfor Domstolen to spørgsmål⁶⁵, hvor de søger at få oplyst om der på en ubebygget grund skal udføres særlige byggemodningsarbejder, for at den udgør en "byggegrund" i sjette direktivs forstand.⁶⁶

EU-Domstolen har gjort gældende at afgiften på en levering af en byggegrund udgør en undtagelse fra en fritagelse, som gælder for levering af ubebygget fast ejendom. Selvom det er medlemsstaterne der skal definere udtrykket "byggemodnet", kan de ikke anlægge en streng fortolkning. Medlemsstaterne skal derfor ikke blot betragte allerede byggemodnede grunde som byggegrunde, men tillige samtlige grunde, der kan bebygges, efter medlemsstaternes fastlagte kriterier for at en grund kan tillægges denne status.⁶⁷

Domstolens og den nederlandske regerings fortolkning af at det er op til medlemsstaterne at definere hvad en byggegrund er, støttes af at det oprindelige, samt det ændrede forslag til sjette direktiv indeholdt en fælles definition af byggegrunde, men denne blev ikke vedtaget af Rådet, der henholdt sig i sidste instans til medlemslandenes definition.⁶⁸ Domstolen påpeger ydermere at man allerede har fastslået at når fælleslovgivninger i en forordning stiltiende har henvist til national praksis, tilkommer det ikke Domstolen at give de anvendte udtryk en ensartet fællesskabsdefinition⁶⁹.

Domstolen påpeger at det er overladt til medlemsstaterne at definere visse udtryk vedrørende en fritagelse, idet det dog forudsættes at medlemsstaterne skal iagttage formålet i sjette direktiv, der alene er at afgiftsfritage leveringer af ubebyggede grunde, der ikke er beregnet til at tjene til opførelse af en bygning.

Domstolen påpeger ydermere at det ikke tilkommer Domstolen at præcisere, i hvilket omfang en ubebygget grund skal være byggemodnet for at kunne betragtes som en byggegrund i direktivets forstand.⁷⁰

⁶³ Sag C-468/93, Gemeente Emmen, præmis 12

⁶⁴ Sag C-468/93, Gemeente Emmen, præmis 13

⁶⁵ Sag C-468/93, Gemeente Emmen, præmis 13

⁶⁶ Sag C-468/93, Gemeente Emmen, præmis 14

⁶⁷ Sag C-468/93, Gemeente Emmen, præmis 17

⁶⁸ Sag C-468/93, Gemeente Emmen, præmis 21

⁶⁹ Sag C-468/93, Gemeente Emmen, præmis 22

⁷⁰ Sag C-468/93, Gemeente Emmen, præmis 26

Konklusionen på Gemeente Emmen sagen blev at det er overladt til medlemsstaterne at definere udtrykket "byggegrund", og at det ikke tilkommer Domstolen at præcisere, i hvilket omfang en ubebygget grund skal være byggemodnet for at kunne betragtes som en byggegrund i direktivets forstand.⁷¹

Det kan konkluderes ud fra EU-Domstolens konklusion at byggegrundsbegrebet ikke hviler på et fællesskabsretligt grundlag, men at det tilkommer medlemsstaterne selv at definere.⁷² Ydermere påpeger Domstolen at medlemsstaterne skal fastlægge efter hvilke kriterier en grund skal tillægges status som byggegrund, og at de ved definitionen ikke kun skal betragte byggemodnede grunde, men derimod alle grunde der kan bebygges.⁷³

EU-Domstolen konkluderer at modning af byggegrunde ikke kan være et kriterie når medlemsstaterne skal definere begrebet "byggegrund" i den nationale lovgivning, da det i MSD art. 12, stk. 3 fremgår at der ved "byggegrunde" forstås grunde, hvad enten de er byggemodnet eller ikke.⁷⁴

Det kan udledes af sagen at EU-Domstolen ikke mener at det tilkommer dem at definere hvornår en grund skal defineres som en byggegrund, uanset om den er byggemodnet eller ej. Denne definition tilkommer medlemsstaterne, og de skal ved definitionen fastlægge hvilke kriterier grunde skal tillægges for at de kan betragtes som byggegrunde i direktivets forstand.

4.1.1.1 Sammenfatning af Gemeente Emmen

EU-Domstolen vurderede i Gemeente Emmen sagen at det tilkommer medlemsstaterne at definere hvornår der er tale om en byggegrund. Domstolen påpegede at byggegrunde i direktivets forstand kan være byggemodnet eller ej, og at medlemsstaterne skal fastlægge deres egne kriterier, som grunde skal tillægges for at være en byggegrund.

EU-Domstolens konklusion er at det ikke tilkommer Domstolen at præcisere, i hvilket omfang en ubebygget grund skal være byggemodnet for at kunne betragtes som en byggegrund i direktivets forstand.⁷⁵

⁷¹ Sag C-468/93, Gemeente Emmen, præmis 27

⁷² Sag C-468/93, Gemeente Emmen, præmis 18

⁷³ Sag C-468/93, Gemeente Emmen, præmis 17

⁷⁴ Sag C-468/93, Gemeente Emmen, præmis 26

⁷⁵ Sag C-468/93, Gemeente Emmen, præmis 26

Afgørelsen i Gemeente Emmen sagen betyder at medlemsstaterne har til opgave at definere byggegrunde, samt hvilke kriterier grunde skal tillægges for at få status som en byggegrund.

4.1.2 Sag C-461/08, Don Bosco

I sag C-461/08, Don Bosco skulle EU-Domstolen tage stilling til om der var tale om en momsfri levering af bebygget fast ejendom eller en momspligtig levering af en byggegrund. Nedenfor vil sagen blive gennemgået for at redegøre for hvornår der er tale om en bebygget fast ejendom eller en byggegrund.

I 1998 købte Don Bosco en grund, hvor der var to ældre bygninger.⁷⁶ Hensigten med dette køb var at nedrive de to bygninger fuldstændigt, for derefter at opføre nye bygninger på grunden. Don Bosco aftalte med sælgeren, at sælger skulle søge om tilladelse til nedrivning, indgå aftale om nedrivningen af de to bygninger, og herefter lade omkostningerne fakturere til sig selv. Ydermere blev det aftalt at sælger skulle forhøje købsprisen med disse omkostninger, således at Don Bosco kom til at bære dem.⁷⁷

De kommunale myndigheder gav i august 1999 sælger en nedrivningstilladelse, og selve nedrivningen blev påbegyndt en måned senere.⁷⁸ Samme dag som nedrivningsarbejdet startede blev ejendommen leveret til Don Bosco med de delvist nedrevne bygninger.⁷⁹ Bygningerne blev således først fuldstændigt nedrevet efter leveringen til Don Bosco var sket, og der blev efterfølgende opført to nye bygninger.⁸⁰

Don Bosco blev pålagt en overdragelsesafgift, da de hollandske myndigheder mente, at der var tale om en momsfritaget levering af en grund med eksisterende bygninger, hvorimod Don Bosco mente at der var tale om en momspligtig levering af en byggegrund.⁸¹

EU-Domstolen ønskede konkret at oplyse om levering af en grund med en bygning, hvor nedrivningen af bygningen er påbegyndt inden leveringen, skal betragtes som en levering af en bebygget fast ejendom eller en byggegrund.⁸²

⁷⁶ Sag C-461/08, Don Bosco, præmis 10

⁷⁷ Sag C-461/08, Don Bosco, præmis 11

⁷⁸ Sag C-461/08, Don Bosco, præmis 12 og 13

⁷⁹ Sag C-461/08, Don Bosco, præmis 14

⁸⁰ Sag C-461/08, Don Bosco, præmis 15

⁸¹ Sag C-461/08, Don Bosco, præmis 16 og 17

⁸² Sag C-461/08, Don Bosco, præmis 24

EU-Domstolen påpeger at det skal undersøges om det udgør det afgørende kriterium at den gamle bygning eller en del af denne faktisk bestod på tidspunktet for leveringen af ejendommen eller om andre omstændigheder skal tages i betragtning.⁸³ Dette kunne være de omstændigheder i andet og tredje præjudicielle spørgsmål, om det har betydning om det er sælger eller køber, der har givet nedrivningen af bygningen i opdrag og lader omkostningerne fakturere til sig selv, og om det er sælger eller køber der har udarbejdet planerne for nybyggeriet.⁸⁴

EU-Domstolen bemærker indledningsvist at fritagelser ifølge fast retspraksis skal fortolkes strengt.⁸⁵

Domstolen bemærkede at der også skal tages hensyn til samtlige omstændigheder ved den pågældende transaktion.⁸⁶ Dette er også en del af argumentationen for konklusionen, hvor Domstolen fremhæver at de gamle bygninger på grunden var bestemt til nedrivning for at der kunne opføres nye bygninger, samt at nedrivningsarbejdet var påbegyndt af sælgeren for tidspunktet for leveringen.⁸⁷

Domstolen påpeger at sælger i hovedsagen ikke blot momsmæssigt leverede en ejendom, men at sælger også havde påtaget sig ansvar for at ansøge om en nedrivningstilladelse for egen regning.⁸⁸ På baggrund af dette påpegede Domstolen at der altså var tale om to leverancer, og der skulle derfor tages stilling til, hvorvidt der var tale om to særskilte og indbyrdes uafhængige transaktioner, der skal bedømmes hver for sig, eller en enkelt kompleks transaktion, der er sammensat af flere elementer.⁸⁹ Domstolen fastslog at de af sælgeren udførte handlinger i momsmæssig henseende var nært forbundne, de påpegede også at nedrivningen og leveringen til Don Bosco endda havde overlappet hinanden.⁹⁰

Domstolen fremhævede også at det økonomiske formål med sælgerens handlinger, var at tilvejebringe en grund som var klar til at blive bebygget af Don Bosco⁹¹, og derfor skulle leveringen af grunden med de eksisterende bygninger, hvor nedrivningen var påbegyndt før leveringen af ejendommen, anses for at udgøre en enkelt transaktion i momsmæssig henseende.⁹² Transaktionen skal ydermere anses for levering af en ubebygget grund.

⁸³ Sag C-461/08, Don Bosco, præmis 30

⁸⁴ Sag C-461/08, Don Bosco, præmis 23

⁸⁵ Sag C-461/08, Don Bosco, præmis 25, samt afsnit 2.2.3 *Fritagelser*

⁸⁶ Sag C-461/08, Don Bosco, præmis 38

⁸⁷ Sag C-461/08, Don Bosco, præmis 44

⁸⁸ Sag C-461/08, Don Bosco, præmis 32

⁸⁹ Sag C-461/08, Don Bosco, præmis 34

⁹⁰ Sag C-461/08, Don Bosco, præmis 39

⁹¹ Sag C-461/08, Don Bosco, præmis 39

⁹² Sag C-461/08, Don Bosco, præmis 40

Konklusionen på Don Bosco sagen blev at leveringen skulle ses som en enkelt levering, som skulle betragtes som levering af en ubebygget grund⁹³, uafhængigt af hvor langt nedrivningsarbejdet var, og at der reelt set var to bygninger på grunden ved leveringstidspunktet.

Det kan slås fast ud fra EU-domstolens konklusion at levering af en grund med eksisterende bygninger, som er bestemt til nedrivning, og hvor sælger har påbegyndt nedrivningen på tidspunktet for levering, vil blive betragtet som en enkelt levering af en ubebygget grund. Dette er uafhængigt af hvor langt arbejdet med nedrivningen af den gamle bygning er fremskredent på tidspunktet for den faktiske levering af grunden.⁹⁴

EU-Domstolen lagde vægt på at de eksisterende bygninger var bestemt til nedrivning, for at der kunne opføres nye bygninger.⁹⁵ Aftalen mellem Don Bosco og sælger var reelt set en levering af en byggegrund, da sælger skulle stå for nedrivningen, men da ejendommen blev overdraget til Don Bosco, var de eksisterende bygninger ikke helt nedrevet.⁹⁶ Det kan derfor diskuteres om der var tale om levering af fast ejendom, men med henblik på at EU-domstolen vægter det højt at bygningerne var bestemt til nedrivning, var der her tale om levering af en byggegrund, og derved blev leveringen momspligtig. Det kan udledes at der skal vurderes om det er de faktuelle forhold ved leveringen eller om det er hensigten med leveringen der skal tillægges vægt.

4.1.2.1 Sammenfatning af Don Bosco

EU-Domstolen vurderede at der i Don Bosco sagen var tale om en enkelt levering, da man mente at leveringen af grunden med to bygninger og leveringen af nedrivningen var nært forbundne, da nedrivningen og leveringen af grunden overlappede hinanden.

EU-Domstolens konklusion er således at levering af en bygning, hvor sælger har påtaget sig nedrivningen, og nedrivningen er påbegyndt, skal anses som en momspligtig levering af en byggegrund. Afgørelsen i Don Bosco sagen betyder, at det ikke kan undgås at betale moms, såfremt grunden er bestemt til byggegrund.

I Don Bosco sagen har Domstolen hverken be- eller afkræftet, hvad udfaldet ville være hvis køber selv står for nedrivning. Dermed kan der ud fra Don Bosco sagen ikke konkluderes om denne afgørelse også ville

⁹³ Sag C-461/08, Don Bosco, præmis 44

⁹⁴ Sag C-461/08, Don Bosco, præmis 44

⁹⁵ Sag C-461/08, Don Bosco, præmis 44

⁹⁶ Sag C-461/08, Don Bosco, præmis 11 og 14

gælde, hvis køber selv stod for nedrivningen. Det skal derfor undersøges om vurderingen af hvornår bebygget fast ejendom kan sidestilles med en byggegrund bliver særligt påvirket af parternes hensigt.

4.1.3 Sag C-326/11, J.J. Komen

I sag C-326/11, J.J. Komen beskæftigede EU-Domstolen sig med, om levering af en bygning, hvor sælger har udført renoveringsarbejde forinden, og dette færdiggøres af køber, ikke er fritaget for moms.⁹⁷ Sagen kan anvendes som fortolkningsbidrag, når der skal ses på om parternes hensigt kan tillægges betydning.

I denne sag erhvervede J.J. Komen den 6. februar 2004 ejendomsretten til en del af en fast ejendom bestående af forretningslokaler i forretningsarkaden.⁹⁸ Inden J.J. Komen erhverver forretningslokalerne, var der blevet udført en række nedrivningsarbejder på anmodning af sælger og for dennes regning, med henblik på at ombygge den omhandlede faste ejendom til en ny bygning. J.J. Komen fik efter erhvervelsen udført renoverings- og ombygningsarbejde, således at det samlede arbejde, der var udført for sælgers og for J.J. Komens regning, førte til opførsel af en ny bygning. Arbejderne medførte på intet tidspunkt under ombygningen af ejendommen, at der opstod en ubebygget grund.⁹⁹

J.J. Komen var af den opfattelse at der var tale om en momspligtig levering af en ny bygning, hvorimod de hollandske myndigheder mente, at der var tale om en momsfri levering af en gammel bygning.¹⁰⁰ EU-Domstolen mente at det ud fra omstændighederne skulle undersøges hvilken behandling en levering foretaget i den periode, hvor en gammel bygning ombygges til en ny bygning, skal undergives med hensyn til moms.¹⁰¹ Det skal derudover fastlægges om leveringen, som skete da sælgeren alene havde udført en delvis nedrivning, mens byggearbejdet blev udført af køberen efter leveringen, skal momsfrtages.¹⁰²

⁹⁷ Sag C-326/11, J.J. Komen, præmis 19

⁹⁸ Sag C-326/11, J.J. Komen, præmis 9

⁹⁹ Sag C-326/11, J.J. Komen, præmis 10

¹⁰⁰ Sag C-326/11, J.J. Komen, præmis 27 og 29

¹⁰¹ Sag C-326/11, J.J. Komen, præmis 24

¹⁰² Sag C-326/11, J.J. Komen, præmis 25

EU-Domstolen påpeger, som i Don Bosco, at fritagelser skal fortolkes strengt.¹⁰³

Domstolen påpeger efterfølgende, at parternes erklærede hensigt vedrørende pligten til at betale moms af en transaktion skal tages i betragtning, såfremt de understøttes af objektive bevisemønstre.¹⁰⁴ Et sådant element kunne bl.a. være hvor langt det ombygningsarbejde, som sælger har udført, er fremskredet på tidspunktet for leveringen, eller den omhandlede faste ejendoms anvendelse på leveringstidspunktet.¹⁰⁵

I tilknytning hertil nævner Domstolen at det tilkommer de nationale myndigheder at sikre sig, at transaktionen ikke udgør et rent kunstigt arrangement, der ikke bygger på nogen økonomisk realitet, og som blot foretages med henblik på opnåelse af en afgiftsmæssig fordel.¹⁰⁶ I denne sag skulle det altså ikke være muligt, ved hjælp af et kunstigt arrangement, at få pålagt moms, og på denne måde undgå den overdragelsesafgift, der pålægges i Holland, på transaktioner der ikke pålægges moms.

Domstolen lagde ydermere vægt på at der på leveringstidspunktet kun var foretaget en delvis nedrivning, samt at bygningen delvist stadig var i brug, idet forretningsarkaden stadig var tilgængelig for offentligheden.¹⁰⁷ De påpeger også at det egentlige byggearbejde, som skulle omdanne bygningen til en ny bygning, i sin helhed skulle udføres af køberen efter leveringen.¹⁰⁸

Konklusionen i denne sag bliver at der er tale om en momsfri overdragelse af en gammel bygning. Domstolen kommer frem til at der efter deres opfattelse ikke var tale om levering af en bygning med tilhørende jord inden første indflytning.¹⁰⁹

Ud fra EU-Domstolens konklusion kan det udledes at det tilkommer medlemsstaterne at sikre sig, at transaktionen ikke udgør et kunstigt arrangement, der ikke bygger på nogen økonomisk realitet, der blot foretages med henblik på opnåelse af en afgiftsmæssig fordel.¹¹⁰

¹⁰³ Sag C-326/11, J.J. Komen, præmis 20

¹⁰⁴ Sag C-326/11, J.J. Komen, præmis 33

¹⁰⁵ Sag C-326/11, J.J. Komen, præmis 34

¹⁰⁶ Sag C-326/11, J.J. Komen, præmis 35

¹⁰⁷ Sag C-326/11, J.J. Komen, præmis 37

¹⁰⁸ Sag C-326/11, J.J. Komen, præmis 38

¹⁰⁹ Sag C-326/11, J.J. Komen, præmis 38 og 39

¹¹⁰ Sag C-326/11, J.J. Komen, præmis 35

Medlemsstaterne er dermed pålagt pligt til at vurdere de faktiske omstændigheder, der vedrører transaktionen.¹¹¹

EU-Domstolen lagde vægt på at parternes erklærede hensigt med transaktionen, skal tages i betragtning, såfremt de kan understøttes af objektive elementer.¹¹² Her var parternes hensigt at etablere en ny bygning ved ombygning, og parterne mente derved at der var tale om levering af en ny bygning. Domstolen påpeger dog at da bygningen stadig var tilgængelig for offentligheden, samt at en butik stadig var åben, kan der ikke være tale om en ny bygning på leveringstidspunktet.¹¹³

Ydermere kan det udledes af konklusionen at når der er tale om levering af en gammel bygning, der kun er delvis nedrevet, og hvor køber skal udføre ombygningen så der fremstår en ny bygning, så er der tale om levering af en gammel bygning, der derfor er momsfri.¹¹⁴

Med henblik på parternes erklærede hensigt, der var understøttet af objektive elementer, blev Domstolens afgørelse at den omhandlende bygning kun delvist var nedrevet og stadig tilgængelig for offentligheden, og der var derfor tale om levering af en gammel bygning, som derfor er momsfri.

4.1.3.1 Sammenfatning af J.J. Komen

EU-Domstolen gjorde det i J.J. Komen sagen klart at det tilkommer medlemsstaterne at sikre at parterne ikke blot har lavet et kunstigt arrangement, for at opnå afgiftsmæssig fordel.

EU-Domstolen påpegede ydermere at medlemslandene skal tage parternes erklærede hensigt i betragtning ved den samlede vurdering af omstændighederne i transaktionen. De påpeger dog at disse hensigter skal kunne understøttes af objektive beviselementer.

På baggrund af konklusionen i J.J. Komen sagen kan det udledes at når konkrete omstændigheder, som i denne sag var at sælger delvist havde nedrevet bygningen på leveringstidspunktet, og at køber skulle udføre ombygningen, så der fremstår en ny bygning, så er der tale om levering af en gammel bygning. Derudover kan det udledes af sagen at parternes hensigt skal tillægges betydning, forudsat at de understøttes af objektive beviselementer.

¹¹¹ Sag C-326/11, J.J. Komen, præmis 37

¹¹² Sag C-326/11, J.J. Komen, præmis 33

¹¹³ Sag C-326/11, J.J. Komen, præmis 37

¹¹⁴ Sag C-326/11, J.J. Komen, præmis 38

4.1.4 Sag C-543/11, Woningstichting Maasdriel

I Sag C-543/11, Woningstichting Maasdriel beskæftigede EU-Domstolen sig med, om en grund med en eksisterende bygning ved levering med henblik på nedrivning under alle omstændigheder ikke kan fritages for moms.¹¹⁵ Sagen vedrører ligesom Don Bosco hvad der kan defineres som en byggegrund. Sagen kan bruges som fortolkningsbidrag, da Skatteforvaltningen i deres styresignal fra januar 2017 selv henviser til netop denne sag når de specificerer hvordan de opfatter EU rettens forståelse af byggegrunde.¹¹⁶

I denne sag indgik Woningstichting i november 2006, en købsaftale med Maasdriel kommune (sælger) angående køb af et grundstykke. Der fandtes en eksisterende bygning, der anvendes som bibliotek, på grunden på datoen for købsaftalen, samt en asfalteret offentlig parkeringsplads ved siden af denne.¹¹⁷ I købsaftalen var det bestemt at overdragelsen af grunden skulle ske i byggemoden stand, med henblik på Woningstichtings planer om at opføre nye bygninger, hvilket betød at sælger skulle stå for nedrivningen af den eksisterende bygning, samt fjerne asfalteringen. Det blev ydermere aftalt at sælger skulle forhøje købsprisen med nedrivningsomkostningerne.¹¹⁸ Bygningen blev fuldstændig nedrevet af sælger, og i marts 2007 fik Woningstichting overdraget ejendomsretten, men på dette tidspunkt var asfalteringen på parkeringspladsen ikke fjernet, og den var tilmed stadig i brug. Woningstichting havde heller ikke fået byggetilladelse.¹¹⁹

Woningstichting var af den overbevisning at der var tale om et momspligtigt salg af en byggegrund¹²⁰, hvorimod de hollandske myndigheder pålagde Woningstichting en overdragelsesafgift, da de mente at der var tale om en momsfristaget levering af en ubebygget grund¹²¹, da der ikke var sket byggemodning.¹²² Domstolen skulle oplyse om en transaktion der består i levering af en ubebygget grund, der er opstået ved nedrivning af en eksisterende bygning, selv når der på tidspunktet for leveringen ikke er foretaget nogen

¹¹⁵ Sag C-543/11, Woningstichting Maasdriel, præmis 21

¹¹⁶ SKM2017.27.SKAT

¹¹⁷ Sag C-543/11, Woningstichting Maasdriel, præmis 8

¹¹⁸ Sag C-543/11, Woningstichting Maasdriel, præmis 9

¹¹⁹ Sag C-543/11, Woningstichting Maasdriel, præmis 11

¹²⁰ Sag C-543/11, Woningstichting Maasdriel, præmis 13

¹²¹ Sag C-543/11, Woningstichting Maasdriel, præmis 14

¹²² Sag C-543/11, Woningstichting Maasdriel, præmis 18

byggemodning af grunden, og grunden er beregnet til at blive bebygget, er omfattet af bestemmelserne omkring byggegrunde i MSD.¹²³

Ligesom med Don Bosco sagen, påpeger EU-Domstolen at fritagelserne skal fortolkes strengt.¹²⁴

Domstolen bemærker ydermere at parternes erklærede hensigt vedrørende pligten til at betale moms af en transaktion, skal tages i betragtning såfremt denne understøttes ved objektive beviselementer.¹²⁵ I dette tilfælde fremhæver Domstolen at det i sagen var ubestridt at nedrivningsarbejdet var foretaget på tidspunktet for leveringen.¹²⁶

Det afgørende for om denne sag er omfattet af bestemmelserne omkring byggegrunde i MSD, er hvad parternes hensigt med grunden er, og derudover pointeres det at disse hensigter skal understøttes af objektive beviselementer, når der skal foretages denne vurdering.¹²⁷

Konklusionen på Woningstichting sagen blev at der i denne situation var tale om en momspligtig levering af en byggegrund. Domstolen påpeger dog at det tilkommer den nationale domstol på baggrund af domstolens fortolkningsbidrag at foretage en samlet vurdering af, hvorvidt transaktionen vedrører overdragelse af en byggegrund.¹²⁸

Ud fra EU-Domstolens konklusion kan det udledes at det tilkommer medlemsstaterne at foretage en samlet vurdering af samtlige omstændigheder i transaktionen i forbindelse med henblik på at afgøre om transaktionen vedrører en byggegrund.¹²⁹ Medlemsstaterne er af Domstolen dermed pålagt pligt til at vurdere samtlige forhold vedrørende transaktionen, modsætningsvis kan det konkluderes at medlemsstaterne ikke selv kan vurdere hvilke hensyn der skal tillægges betydning. Medlemsstaterne skal kunne understøtte om omstændighederne har tilknytning eller indflydelse på transaktionen med objektive beviselementer.¹³⁰

¹²³ Sag C-543/11, Woningstichting Maasdriel, præmis 22

¹²⁴ Sag C-543/11, Woningstichting Maasdriel, præmis 25

¹²⁵ Sag C-543/11, Woningstichting Maasdriel, præmis 32

¹²⁶ Sag C-543/11, Woningstichting Maasdriel, præmis 34

¹²⁷ Sag C-543/11, Woningstichting Maasdriel, præmis 36

¹²⁸ Sag C-543/11, Woningstichting Maasdriel, præmis 35

¹²⁹ Sag C-543/11, Woningstichting Maasdriel, præmis 35

¹³⁰ Sag C-543/11, Woningstichting Maasdriel, præmis 36

EU-Domstolen lagde vægt på at parternes erklærede hensigt med transaktionen skal indgå i den samlede vurdering i det omfang hensigterne kan understøttes af objektive beviselementer.¹³¹ Selvom asfalteringen på grunden ikke var fjernet, og grunden ikke var modnet til bebyggelse på leveringstidspunktet, påpeger Domstolen at nedrivningsarbejdet var foretaget på leveringstidspunktet.

Med henblik på parternes hensigt der var understøttet af objektive beviselementer, da det stod i købsaftalen, samt at nedrivningsarbejdet efter Domstolens opfattelse var foretaget, blev Domstolens afgørelse at den omhandlende grund på leveringstidspunktet var beregnet til at blive bebygget, og derfor var der tale om en byggegrund.

4.1.4.1 Sammenfatning af Woningstichting Maasdriel

EU-Domstolen gjorde det i Woningstichting sagen klart at medlemslandene i deres afgørelse om der foreligger salg af en byggegrund, skal vurdere samtlige omstændigheder i transaktionen.

EU-Domstolen påpegede ydermere at medlemslandene skal tage parternes erklærede hensigt i betragtning ved den samlede vurdering af omstændighederne i transaktionen. De påpeger dog at disse hensigter skal kunne understøttes af objektive beviselementer.

På baggrund af konklusionen i Woningstichting sagen kan det udledes at når konkrete omstændigheder, som i denne sag var at sælger skulle forestå nedrivning, og at denne var påbegyndt inden levering, så er der tale om en byggegrund. Derudover kan det udledes af sagen at parternes hensigt skal tillægges betydning, forudsat at de understøttes af objektive beviselementer.

4.1.5 Samlet vurdering af EU-Domstolens praksis

Først og fremmest kan det ud fra de fire analyser konkluderes at momsfritagelser skal fortolkes strengt. Dette påpeges først og fremmest i Gemeente Emmen, og derefter bliver det som det første nævnt i EU-Domstolens bemærkninger til sagerne Don Bosco, J.J. Komen og Woningstichting.

Ud fra ovenstående 4 analyser, kan det ydermere konkluderes at når sælger forestår nedrivningen af eksisterende bygninger på en grund, og denne nedrivning er påbegyndt inden overdragelsen, så er der tale om en byggegrund.

¹³¹ Sag C-543/11, Woningstichting Maasdriel, præmis 32 og 36

Spørgsmålet er så om der også kan være tale om levering af en byggegrund, hvis det er køber der foretager nedrivningen. EU-Domstolens praksis i Don Bosco, J.J. Komen og Woningstichting viser at en levering af et bebygget areal, godt kan klassificeres som levering af en byggegrund, hvor det lægges til grund at parternes erklærede hensigt var at levere en byggegrund, uanset om nedrivningen foretages af sælger, køber eller af tredjemand. EU-Domstolen påpeger at dette altid skal være understøttet af objektive beviselementer.

Dette betyder at parternes hensigt, ikke kan stå alene, men altid skal kunne understøttes af objektive beviselementer. Medlemsstaternes vurdering af hensigten, skal altid være af samtlige omstændigheder, i den givne situation. Det er derfor afgørende, hvad der kan anses som objektive beviselementer.

Ud fra analyserne af Don Bosco, Woningstichting og J.J. Komen, kan der nævnes nogle eksempler på objektive beviselementer, som dog alle er foretaget af sælger.¹³² For det første kan det være hvor langt ombygningsarbejdet, foretaget af sælger, er fremskredet på tidspunktet for levering. For det andet kan det være sælgers udførelse af nedrivningsarbejdet, med henblik på nybebyggelse, forud for tidspunktet for levering. Det tredje eksempel kan være at sælger har forpligtet sig til at foretage nedrivning med henblik på nybebyggelse.¹³³

Disse eksempler vedrører kun handlinger foretaget af sælgeren, hvilket taler for at objektive beviselementer ikke kan være handlinger foretaget af, eller forpligtelser påtaget af køber. Alle tre eksempler vedrører derudover også kun ombygnings- og nedrivningsarbejder, som handlingerne eller forpligtelserne er relateret til.

De objektive beviselementer er faktiske handlinger, hvorimod en hensigt kan ændre sig indtil den er blevet ført ud, hvilket gør den variabel.

Købers hensigt fremgår af købsaftalen i Don Bosco og Woningstichting, hvorimod købers hensigt ikke fremgår i købsaftalen i J.J. Komen. Parternes hensigt understøttes i alle tre sager af objektive beviselementer, i form af handlinger foretaget af sælger, da sælger forestår nedrivningen.

Hvis nu sælger ikke foretager nogle handlinger, så skal det vurderes om købers hensigt alene kan udgøre parternes hensigt. På baggrund af gennemgangen af praksis ovenover, vurderes det at købers hensigt ikke kan stå alene. I sagerne J.J. Komen og Woningstichting formulerer EU-Domstolen, at det er parternes hensigt og parternes erklærede hensigt. Dette matcher med at det i alle tre sager var begge parter hensigt,

¹³² Sag C-543/11, Woningstichting Maasdriel, præmis 33, og Sag C-326/11 J.J. Komen præmis 33 og 34

¹³³ Sag C-543/11, Woningstichting Maasdriel, præmis 33

at der skulle leveres en byggegrund. Dette er i tråd med at EU-Domstolen påpeger at hensigten ikke kan stå alene, men skal understøttes af objektive beviselementer.

I sagerne Don Bosco og Woningstichting, hvor købers hensigt fremgik af købsaftalen, foretog sælger handlinger, der udgjorde objektive beviselementer, hvorved det kunne ses at sælger var bevidst om og accepterede, at der skulle ske levering af en byggegrund.¹³⁴ I J.J.Komen sagen havde sælger allerede påbegyndt ombygningen, og derefter skete der levering til køber, heraf kan købers hensigt afledes af, at de erhverver ejendommen mens den er under ombygning. Her var det de objektive beviselementer, der udgjorde sælgers hensigt.

Med EU-Domstolens afgørelser i de 3 sager, kan det konkluderes at købers hensigt ikke er nok, og at sælger ikke stiltiende accepterer hensigten ved at underskrive købsaftalen, samt udtrykker sin egen hensigt ved en underskrift af købers hensigt. Sælgers hensigt kan derved ikke begrundes med at sælger vidste hvad købers hensigt var, hvis det ikke kan understøttes af objektive beviselementer.

Det afgørende er altså at parternes fælles hensigt skal kunne bevises, hvilket det i Don Bosco og Woningstichting blev, ved at købers hensigt stod i købsaftalen, og at sælgers hensigt blev bevist ved sælgers handlinger. I J.J. Komen sagen blev sælgers hensigt vist ved den delvise nedrivning, og købers hensigt blev vist ved at køber erhvervede ejendommen, mens den var under ombygning.

4.2 Analyse af administrativ praksis

I ovenstående afsnit blev det konstateret hvad EU-Domstolens praksis er, når der skal vurderes hvornår en levering af en ejendom anses som en levering af en byggegrund, samt hvad medlemslandene skal tillægge vægt når de skal ind og foretage denne vurdering.

Dette afsnit vil forsøge at afdække dansk administrativ praksis, for at klarlægge hvilke momenter, der i dansk praksis bliver tillagt vægt, ved vurderingen af hvornår en fast ejendom anses som en levering af en byggegrund.

¹³⁴ I Sag C-461/08 Don Bosco, skulle sælger søge om tilladelse til nedrivningen, samt indgå nedrivningsaftale med entreprenør. I Sag C-543/11 Woningstichting Maasdriel, fremgik det af købsaftalen af sælger skulle nedrive den eksisterende bygning og fjerne asfalteringen.

I kapitel 5 vil analysen af EU-Domstolens praksis og analysen af dansk administrativ praksis blive sammenholdt med hinanden, for at vurdere om dansk administrativ praksis er i overensstemmelse med den gennemgåede EU-retspraksis.

4.2.1 Skatterådspraksis

Når Skatterådet får sager ind til afgørelse, er det i form af en indstilling fra enten Skatteforvaltningen eller Skatteministeriet, hvor de begrundet hvorfor sagen indstilles og hvad deres konklusion er i sagen. Når Skatterådet behandler sagerne, går de ind og tager stilling til om de tiltræder samme indstilling som Skatteforvaltningen eller Skatteministeriet eller ej.

Skatterådet har afsagt domme i sager hvor bygningernes karakter eller beskedne omfang i forhold til arealet, har resulteret i at fast ejendom blev kvalificeret som en byggegrund, såfremt det kan lægges til grund at målet med transaktionen var at erhverve en byggegrund.

Skatterådet har i lighed med EU-domstolen afsagt domme, hvor de går ind og vurderer hensigten. Der foreligger derved domme som er truffet på baggrund af hensigtsvurderingen, og disse vil indeles efter om der er tale om en objektiv eller en subjektiv vurdering.

Til sidst vil der blive gennemgået en sag, hvor der er tale om et omgåelsestilfælde.

4.2.1.1 Bygningens karakter eller beskedne omfang

Sagen SKM2011.6.SR bygger på en indstilling fra Skatteministeriet, hvor Skatterådet skulle tage stilling til en del spørgsmål vedrørende hvornår der er tale om en byggegrund i momsmæssig forstand, efter implementeringen af de nye regler i ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra a og b.

Skatterådet fastslår til at starte med at en garage eller et udhus, der er opført på et støbt fundament, er at anse som en grundfast konstruktion, og derved skal være omfattet af begrebet fast ejendom.

De bemærker dog at hvis en levering sker med henblik på opførelse af en ny bygning, skal en levering af et grundareal med en bygning anses for en levering af en byggegrund.¹³⁵ De påpeger at de momenter der vil blive tillagt vægt i denne vurdering f.eks. vil være prisfastsættelsen i købsaftalen sammenholdt med

¹³⁵ SKM2011.6.SR, s. 5

normalværdien af tilsvarende ejendomme, bebyggelsens karakter, manglende tilslutning til offentlig/privat forsyning, ejendommens tidligere anvendelse og bebyggelsens karakter.¹³⁶

Skatterådet tiltrådte Skatteministeriets indstilling og kom på baggrund af dette frem til at et salg af en grund, der efter lokalplan er udlagt til boligformål, og hvorpå der er opført en garage eller et udhus, i momsmæssig sammenhæng skal anses som levering af en byggegrund. Dette begrundes med at den fremtidige anvendelse af en garage eller et udhus, ikke opfylder det formål til beboelse, der var hensigten med lokalplanens udlægning af arealet til helårsboligbebyggelse.

Dette på trods af at der ikke var tale om et ubebygget areal, hvilket der jf. MBKG § 56, stk. 1, skal forstås ved en byggegrund. Der kan derved godt være tale om en byggegrund, selvom arealet ikke fremstår ubebygget, og der eksisterer en bygning.

I sagen SKM2012.640.SR indstillede Skatteministeriet en sag vedrørende et konkursbo (sælger) der havde til hensigt at opføre en bygning på en tom byggegrund på over 70.000 m², hvoraf der var byggeret for over 14.000 m². Det fremgik af lokalplanen at grunden kunne rumme 15 bygninger, hvilket ville give 134 boliger. Spørgsmålet gik på om salget af grunden ville være momsfrataget, såfremt man opførte en enkelt bygning på grunden forud for salget.¹³⁷

Skatterådet fandt at den fremtidige anvendelse af denne ene bygning ikke vil opfylde det formål der var hensigten med lokalplanen, nemlig opførelse af 134 boliger.¹³⁸ Skatterådet påpegede ydermere at prisen på ejendommen vil være betydeligt større end prisen på en lignende ejendom i samme attraktive område.

Skatterådet tiltrådte Skatteministeriets indstilling, og kom frem til at bygningen og grunden ikke kunne sælges som en fast ejendom, og dermed var der tale om salg af en byggegrund. Igen er dette på trods af at der ikke var tale om en ubebygget grund, jf. MBKG § 56, stk. 1. Derudover forelå der heller ikke en hensigt om at nedrive bygningen på overdragelsestidspunktet.

¹³⁶ SKM2011.6.SR, s. 5

¹³⁷ SKM2012.640.SR, s. 2

¹³⁸ SKM2012.640.SR, s. 6

4.2.1.2 Objektiv vurdering

I nogle af Skatterådets første domme efter indførelsen af moms på byggegrunde, blev der lagt vægt på de objektive forhold, som fremgik af købsaftalen, samt om sælger var involveret i en eventuel nedrivning af bygningerne eller ej.

I sagen SKM2010.745.SR indstillede Skatteministeriet en sag vedrørende en levering af tre grunde med eksisterende bygninger. Skatterådet skulle tage stilling til om leveringen skulle sidestilles med levering af en byggegrund.

Sælger forventede at en eventuel køber, ville foretage udvikling af de tre ejendomme til bl.a. boligformål. Udviklingen af de tre ejendomme var uvist, og sælger var ikke klar over om ejendomsudviklingen ville blive foretaget på de eksisterende bygninger, eller om der ville blive foretaget en fuldstændig nedrivning af disse med henblik på en genopbygning.¹³⁹

Sælger ville ikke være involveret i nedrivning/genopbygning eller om-/tilbygning af de eksisterende bygninger på ejendommen. I denne sag fremgik det ikke i købsaftalen at køber erhvervede ejendommene med henblik på nedrivning.

Uanset at sælger forventede at en eventuel køber ville foretage udvikling af de tre ejendomme, og kommuneplanen gav mulighed for at bygningerne kunne omdannes til blandet bolig, lagde Skatterådet vægt på de objektive forhold i deres afgørelse.

Skatterådet tiltrådte Skatteministeriets indstilling, og de forudsætninger som de mener skal være opfyldt for at levering af bebygget fast ejendom kan omkvalificeres til levering af en byggegrund. Disse forudsætninger er, at sælger er involveret i nedrivningen, og at købers hensigt om at nedrive bygningerne fremgår af købsaftalen.

I denne sag kom Skatterådet frem til at leveringen ikke skulle betragtes som levering af en byggegrund, da sælger ikke var involveret i nedrivningen, og købers hensigt ikke fremgik af købsaftalen.

Sagen SKM2012.416.SR bygger også på en indstilling fra Skatteministeriet, hvor der var tale om hvorvidt to bebyggede ejendomme skulle kvalificeres som byggegrunde.

¹³⁹ SKM2010.745.SR, s.

I købsaftalen fremgik det at *"købers fremtidige anvendelse af ejendommene er sælgerne uvedkommende.*"¹⁴⁰ Sælger ønskede afklaring, da det var sandsynligt at køber ville nedrive bygningerne, da køber arbejdede med udvikling og opbygninger af nye ejendomme, og da bygningerne ifølge lokalplanen er beliggende i et område, der er udlagt til centerområde.¹⁴¹ Skatterådet tillagde ikke lokalplanen betydning, ved deres afgørelse.

Skatterådet tillagde det vægt at sælger ikke var involveret i nedrivning af de eksisterende bygninger, samt at det ikke fremgik af købsaftalen, at køber erhvervede de bebyggede ejendomme med henblik på nedrivning, uanset at det var forventet at købers eventuelle anvendelse af ejendommene ville være som byggegrunde.

På baggrund af denne afgørelse, kan det udledes at såfremt købers hensigt står alene, så er den irrelevant for vurderingen, da sælger ikke er vidende om denne hensigt.

Skatterådet tiltrådte Skatteministeriets indstilling, og de objektive forhold blev afgørende for afgørelsen, som blev at der ikke var tale om levering af byggegrund, men derimod om levering af bebygget fast ejendom.

I sagen SKM2012.505.SR er der tillige tale om en indstilling fra Skatteministeriet, hvor der ligesom i SKM2010.745.SR og SKM2012.416.SR skal tages stilling til om en ejendom med fire bygninger, skulle anses som en byggegrund ved salg.

Det fremgik af afgørelsen at denne sag var sammenlignelig med de to nævnte sager ovenfor, og der blev derfor lagt vægt på at sælger ikke var involveret i nedrivningen af bygningerne, samt at det ikke fremgik af købsaftalen, at købers hensigt med erhvervelsen var at nedrive bygningerne.¹⁴²

Skatterådet tiltrådte Skatteministeriets indstilling, og ligesom de to ovennævnte afgørelser blev de objektive forhold tillagt betydning, men sælgers viden om købers hensigt blev ikke tillagt betydning, og afgørelsen blev derved at der var tale om en bebygget fast ejendom.

¹⁴⁰ SKM2012.416.SR, s. 3

¹⁴¹ SKM2012.416.SR, s. 2

¹⁴² SKM2012.505.SR, s. 6

Sagen SKM2013.160.SR bygger på en indstilling fra Skatteforvaltningen. Denne sag er ligeledes sammenlignelig med de tre foregående, og bekræfter at sælger kan sælge en ejendom som bebygget fast ejendom, på trods af sælgers viden om at købers hensigt er at nedrive bygningerne på ejendommen.

Skatterådet følger deres praksis fra sagerne SKM2010.745.SR, SKM2012.416.SR og SKM2012.505.SR, og anvender samme argumentation, hvilket betyder at sælgers viden om købers hensigt med ejendommen ikke tillægges betydning, da denne viden ikke kan understøttes af objektive elementer i købsaftalen, og da sælger ikke er involveret i nedrivningen. Skatterådet tiltrådte Skatteforvaltningens indstilling, og der var her tale om salg af bebygget fast ejendom.

4.2.1.3 Subjektiv vurdering

Skatterådet har efterfølgende tillagt det betydning at der af købsaftalen fremgik at købers hensigt med erhvervelsen af ejendommene var at nedrive de eksisterende bygninger.

I sagen SKM2012.718.SR indstillede Skatteministeriet en sag, der omhandlede overdragelse af fire bygninger, der var tomme på overdragelsestidspunktet. Køber var en investor, som selv ville forestå nedrivningen af de fire bygninger, og derefter opføre en butik, samt beboelsesejendomme, hvilket fremgik af købsaftalen.

Skatteministeriet mener, at når sælger fraskriver sig sit ansvar for bygninger, og dette fremgår direkte af købsaftalen, overdrages der en byggegrund.¹⁴³ De bemærker ydermere 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.¹⁴⁴

I denne sag fandt Skatterådet at der ved overdragelsen af de fire bygninger, var tale om en overdragelse af en byggegrund. Dette adskiller sig fra de andre sager ovenover, da købers hensigt om nedrivning fremgik direkte i købsaftalen.

På baggrund af denne sag kan det udledes at Skatterådet tillægger købers subjektive hensigt betydning, såfremt den støttes af objektive beviselementer, her i købsaftalen. Købsaftalens beskrivelser af parternes hensigt, skal nu ses som noget afgørende.

¹⁴³ SKM2012.718.SR, s. 5

¹⁴⁴ SKM2012.718.SR, s. 5

Sagen SKM2013.215.SR bygger på en indstilling fra Skatteforvaltningen, hvor der skal svares på en række spørgsmål vedrørende salg af fast ejendom. Der var tale om en ejendom, der indeholdte en butik og tre boliger, der var udlejet. Planen var at sælger og et holdingselskab stiftede et kommanditselskab, der skulle købe ejendommen. Sælger havde inden salget indhentet tilladelse fra kommunen til at nedrive bygningen, samt ansøgt om byggetilladelse.

Det fremgik af købsaftalen, at sælger skulle opsigte lejerne med henblik på fraflytning, samt at køber erhvervede ejendommen med henblik på at opføre og videresælge de nye bygninger.¹⁴⁵ Ejendommen blev først nedrevet efter køber havde overtaget den, og sælger var derfor ikke involveret.

Skatteforvaltningen påpegede at selvom sælger ikke var involveret i nedrivningen af ejendommen, så havde sælger inden salget indhentet nedrivningstilladelse fra kommunen, hvilket gør at denne sag adskiller sig fra den forrige sag SKM2012.718.SR.

Skatteforvaltningen fandt at det økonomiske formål med de ovennævnte handlinger har været at frembringe en byggegrund, hvilket understøttes af objektive beviselementer, såsom at indhente nedrivningstilladelse.¹⁴⁶ Som nævnt tidligere ejede sælger en del af kommanditselskabet, og derved kunne det ikke undgås at sælger var involveret i nedrivningen efter leveringen havde fundet sted.

Skatterådet tiltrådte Skatteforvaltningens indstilling om at der her var tale om en byggegrund. Afgørelsen kan ses som en konkret vurdering af de samlede omstændigheder.¹⁴⁷ Det kan dog også udledes af afgørelsen at købers hensigt om nedrivning, der direkte fremgik i købsaftalen har afgørende betydning, hvilket Skatterådet påpeger ved at henvise til SKM2012.718.SR. I denne sag påpegede de at den momsmæssige vurdering ikke udelukkende beror på om de eksisterende bygninger nedrives af køber eller sælger, eller hvorvidt de nedrives før eller efter ejendomsoverdragelsen.¹⁴⁸

Sagen SKM2013.309.SR bygger ligeledes på en indstilling fra Skatteforvaltningen, hvor der skulle tages stilling til salg af en bebygget fast ejendom, hvor der havde været drevet momspligtig og momsfrataget boligudlejning. Sælger fraflyttede ejendommen ved købers overtagelse. Da der ved overtagelsestidspunktet stadig eksisterede lejemål og der ikke i købsaftalen fremgik nogle aftaler vedrørende lejemålene, indtrådte køber i sælgers sted vedrørende lejemålene. Købers hensigt var at nedrive bygningen og opføre nye

¹⁴⁵ SKM2013.215.SR, s. 2

¹⁴⁶ SKM2013.215.SR, s. 10

¹⁴⁷ Sonne, Niclas Holst og Hansen, Ulrik Holst: Moms på salg af fast ejendom – skærpelse af praksis efter "salamimetoden".

¹⁴⁸ SKM2012.718.SR, s. 5

bygninger, hvorfor køber var nødsaget til at opsiges lejemålene. Køber fortsatte derfor udlejningsvirksomheden, indtil lejemålene kunne opsiges. Som følge af det forestående udviklingsarbejde på ejendommen, aftalte parterne at ejendommen blev overdraget med en sædvanlig ansvarsfraskrivelse for sælger. Ejendommen sælges som et udviklingsprojekt, hvor købers hensigt er at nedrive bygningerne, og opføre nye bygninger til videresalg. Køber havde fra kommunen fået mundtligt tilsagn om at der ville blive givet nedrivnings- og byggetilladelse.

Skatteforvaltningen påpegede at køber erhvervede ejendommen med henblik på nedrivning, samt at dette fremgik af købsaftalen. De påpegede ydermere at dette blev understøttet af sælgers ansvarsfraskrivelse, samt betingelsen om indhentelse af de nødvendige tilladelser fra kommunen til nedrivning og opførelse af ny bygning.¹⁴⁹

Skatterådet tiltrådte Skatteforvaltningens indstilling om at salget var en levering af en byggegrund, selvom sælger ikke var involveret i nedrivningen, og at lejerne ikke var opsagt på overdragelsestidspunktet.

I denne sag gør Skatterådet det klart, at de ikke længere ser det som et kriterium at sælger er involveret i nedrivningen, for at der er tale om en byggegrund. Afgørelsen viser også at når købers hensigt fremgår direkte i overdragelsesaftalen, bliver det tillagt afgørende vægt, da der i denne sag ved leveringen stadig var eksisterende lejemål, der skabte usikkerhed for købers udviklingsprojekt, da disse først skulle opsiges, og dermed var det usikkert om købers hensigt ville blive ført ud.

I sagen SKM2013.824.SR indstillede Skatteforvaltningen en sag, hvor der skulle tages stilling til om der var tale om en fast ejendom eller en byggegrund, når parternes hensigt var at køber skulle nedrive og ejendomsudvikle den overdragne ejendom. Denne sag blev anket til Landsskatteretten, og derfor vil denne samt Landsskatterettens afgørelse blive gennemgået under 4.2.2, når Landsskatterettens praksis gennemgås.

I sagen SKM2014.177.SR indstillede Skatteforvaltningen en sag, hvor en professionshøjskole solgte et areal med bygninger. Købsaftalen var betinget af at der forelå en vedtaget lokalplan, der muliggjorde opførelse af nye boliger. Det fremgik ydermere at hvis lokalplanen ikke indeholdte muligheder for at udnytte $x \text{ m}^2$ byggeret eller mere, skulle købssummen reguleres herefter.

¹⁴⁹ SKM2013.309.SR, s. 8

Købsaftalen indeholdte derudover også en ansvarsfraskrivelse for sælger, hvilket blev tillagt betydning ved afgørelsen.

Skatterådet lagde vægt på at ejendommen på leveringstidspunktet var beregnet til at blive bebygget.

Skatterådet tiltrådte Skatteforvaltningens indstilling om at der var tale om en byggegrund. Det afgørende for denne sag blev, at der lå en betingelse vedrørende lokalplanen, hvilket Skatterådet mente underbyggede købers hensigt om at nedrive de eksisterende bygninger og opføre nye, selvom dette ikke fremgik af købsaftalen. Skatterådet og Skatteforvaltningen konstaterede dog at spørgerens salg var momsfrataget, da afståelsen blev sidestillet med en privatpersons afståelse af aktiver.¹⁵⁰

Sagen SKM2014.247.SR bygger på en indstilling fra Skatteforvaltningen, hvor der skulle tages stilling til om en ejendom på ca. 8.000 m², med et bevaringsværdigt stuehus, skulle sælges som en fast ejendom. Det fremgik ikke at køber ville nedrive ejendommen og bygge nyt, men det måtte antages at køber ville udvikle ejendommen og sælge de opførte ejendomme, der ville blive opført. Denne antagelse blev bestyrket af optionsaftalen, hvori det fremgik at køber har uigenkaldelig fuldmagt til at forhandle med kommunen og enhver offentlig myndighed med henblik på gennemførelsen af et boligprojekt i henhold til lokalplanen.¹⁵¹ På overtagelsestidspunktet gav lokalplanen allerede mulighed for at opføre tæt-lav helårs boligbyggeri på ejendommen, det fremgik også at sælger havde pligt til at fremme sagen mest muligt, hvilket Skatterådet mente talte for at køber erhvervede sig et udviklingsprojekt.

Skatterådet lagde vægt på at den bolig der lå på ejendommen var i god stand og havde været anvendt som bolig, samt at der ikke ud fra de foreliggende oplysninger ville ske en ændring i anvendelse som følge af udviklingen af ejendommen.

Skatterådet tiltrådte Skatteforvaltningens indstilling om at ejendommen skulle sælges som en gammel bebygget fast ejendom.

Denne sag ligner ovennævnte sag SKM2014.177.SR, da det ligeledes i denne sag ikke fremgik at de eksisterende bygninger skulle nedrives. Forskellen i de to sager er at Skatterådet i SKM2014.177.SR mente at der var tale om en byggegrund, da købsaftalen var betinget af at der blev vedtaget en ny lokalplan, som

¹⁵⁰ Sonne, Niclas Holst og Hansen, Ulrik Holst: Moms på salg af fast ejendom – skærpelse af praksis efter "salamimetoden", s. 9 afsnit 8.1

¹⁵¹ SKM2014.247.SR, s. 2

muliggjorde opførelse af nye bygninger. I denne sag, SKM2014.247.SR, forelå der allerede en lokalplan der muliggjorde opførelse af nye bygninger, men her mente Skatterådet ikke at der var tale om en byggegrund.

Når Skatterådet kommer frem til to forskellige afgørelser i de to sager, kan det udledes at hvis der ikke havde foreligget en lokalplan i SKM2014.247.SR, der muliggjorde opførelse af nye bygninger, ville køber nok have betinget det i købsaftalen, da det var købers hensigt. Derved kan det antages, at ved at der i denne sag allerede var vedtaget en lokalplan med mulighed for opførelse af nye bygninger, kom det parterne til gode.

Skatterådet pålagde ingen vægt på det bevaringsværdige stuehus, og derved kan det antages at det ikke er af betydning for afgørelsen af denne sag.

Sagen SKM2014.554.SR bygger på en indstilling fra Skatteforvaltningen, hvor der skulle tages stilling til om der var tale om en byggegrund, såfremt parternes hensigt er at køber skal nedrive ejendommen helt eller delvist. Denne sag blev anket til Landsskatteretten, og denne sag vil derfor blive gennemgået sammen med Landsskatterettens afgørelse under afsnit 4.2.2 Landsskatterettens praksis.

I sagen SKM2015.234.SR indstillede Skatteforvaltningen en sag vedrørende et salg af en ejendom, der bestod af forskellige bebyggede og ubebyggede arealer. Det fremgik ikke af købsaftalen at bygningerne skulle nedrives, og på overdragelsestidspunktet var bygningerne i god kvalitet og vedligeholdelsesstanden var god, hvilket betød at bygningerne var anvendelige til alternative formål i fremtiden.¹⁵² Dog fremgik det af købsaftalen at køberne ønsker at anvende ejendommene til opførelse af boliger, men de havde ikke taget stilling til hvordan de ville gennemføre projektet. Det var uvist om køberne ville etablere boligerne delvist i de eksisterende bygninger, og/eller om der skulle opføres yderligere bygninger på ejendommene.

For at købernes projekt kunne blive en realitet var det en forudsætning at den nye lokalplan blev vedtaget, og derfor havde køber mulighed for at fratræde handlen, såfremt den nye lokalplan ikke ville give mulighed for at indrette de eksisterende bygninger, og/eller opførelse af nye bygninger.¹⁵³ Det fremgik ydermere af købsaftalen at sælger ikke var involveret i ombygning, istandsættelse, opførelse eller nedrivning af nogen af bygningerne. Sælger havde derudover en almindelig ansvarsfraskrivelse. Skatteforvaltningen bemærkede at det af parternes henvendelse til Kommunen fremgik at sælger havde deltaget i et indledende møde med

¹⁵² SKM2015.234.SR, s. 3

¹⁵³ SKM2015.234.SR, s. 3

Kommunen om projektet, og at der ved dette møde blev fremlagt illustrative anvendelser af grunden, hvor samtlige eksisterende bygninger skulle nedrives.

Skatteforvaltningen påpegede at sælger på leveringstidspunktet var vidende om, at bygningerne skulle nedrives, da sælger havde deltaget i møder med Kommunen, hvor det var illustreret at bygningerne skulle nedrives, og dermed lagde Skatteforvaltningen til grund, at sælgers hensigt var at levere en byggegrund. Dette går imod det faktum at køber ikke havde taget stilling til, hvordan projektet skulle gennemføres, og sælger kunne derfor ikke have konkret viden om dette.

Skatterådet tiltrådte Skatteforvaltningens indstilling om at der var tale om levering af en byggegrund, da det på baggrund af ovenstående var sælgers hensigt at levere en byggegrund.

Sagen SKM2015.538.SR bygger på en indstilling fra Skatteforvaltningen, hvor der skal tages stilling til om en ejendom, der var anvendt i erhvervsvirksomhed, og overdraget til køber, der ønskede at nedrive bygningerne og opføre nye bygninger, skulle betragtes som en eksisterende bygning med tilhørende grund. Sælger ønskede fortsat at benytte bygningerne i en bestemt periode efter salget, hvorfor der blev indgået en tidsbegrænset lejekontrakt mellem køber og sælger.¹⁵⁴ I takt med at sælger fraflytter bygningerne, vil der blive påbegyndt nedrivning af bygningerne snarest muligt efter fraflytningen. På overdragelsestidspunktet gav planforholdene ikke mulighed for den påtænkte anvendelse af ejendommen, men der var en klar forventning om at der ville blive givet tilladelse hertil. Køber havde derfor ikke betinget købsaftalen af planforholdene, så der kunne opføres nyt byggeri.

Skatteforvaltningen bemærker at der indenfor dansk skatteret kan anvendes analog fortolkning af en bestemmelse¹⁵⁵, når de samme grunde og hensyn klart taler for at falde under bestemmelsens anvendelse, hvilket Skatteforvaltningen tolker som at det køber betaler for, er en byggegrund. Skatteforvaltningen påpegede ydermere at sælgers tidsbegrænsede leje udgjorde en del af aftalen om levering af grunden, og derfor ikke kunne have afgørende betydning for den momsretlige kvalifikation af leveringen.

Skatterådet tiltrådte Skatteforvaltningens indstilling og mente at der var tale om levering af en byggegrund, da købers hensigt var at nedrive bygningerne, og dermed betalte for en byggegrund.

I denne sag var det købers hensigt der blev afgørende for, at der var tale om en byggegrund, idet det er købers hensigt om at betale for en byggegrund, der lægges til grund.

¹⁵⁴ SKM2015.538.SR, s. 1

¹⁵⁵ SKM2015.538.SR, s. 12

Derudover forelå der på overdragelsestidspunktet ikke en mulighed for at udføre den påtænkte anvendelse af ejendommen, grundet planforholdene, hvilket skabte en usikkerhed for købers anvendelsesmulighed. Skatterådet begrundede deres afgørelse alene på købers hensigt, og dermed på fremtidige begivenheder, hvor udfaldet er usikkert.

4.2.1.4 Omgåelsestilfælde

I sagen SKM2014.496.SR indstillede Skatteforvaltningen en sag hvor Skatterådet skulle tage stilling til en række spørgsmål om salget af en ejendom kunne anses for momsfri. Spørger havde inden dette bindende svar anmodet om et bindende svar tidligere vedrørende samme sag, dog med enkelte ændringer. Der var i sagen indgået en betinget købsaftale, hvor vedtagelse af en ny lokalplan var en betingelse, samt at der ikke forelå klager over lokalplanen fra tredjemand.

I en tidligere anmodning om bindende svar, fremgik det ydermere at købers hensigt var at nedrive samtlige eksisterende bygninger, med henblik på projektering af nyudvikling, forudsat at de nødvendige tilladelser opnås.¹⁵⁶ Parterne var enige om at der var tale om et momspligtigt salg af en byggegrund.

I den nye anmodning oplyses det at det ikke er og ikke har været købers hensigt at nedrive bygningerne på ejendommen, men at køber derimod ville fortsætte udlejningen af bygningerne. Når der så forelå en afgørelse fra Naturklagenævnet, og køber kendte udfaldet af en forestående X-undersøgelse, ville køber på dette tidspunkt tage stilling til den fremtidige anvendelse af ejendommen.¹⁵⁷ Derudover fremgik det ikke længere af købsaftalen at det var købers hensigt at nedrive bygningerne på ejendommen. Parterne var nu af den opfattelse at der var tale om en momsfri transaktion, enten i form af en momsfri virksomhedsoverdragelse eller alternativt et momsfrit salg af fast ejendom i form af "gamle" bygninger.

Skatterådet henviser til sagen SKM2012.640.SR, hvor de fandt at et salg af en grund, hvis formål efter lokalplanen er boligbebyggelse med ca. 134 boliger, og hvorpå der kun er opført én bygning, i momsmæssig sammenhæng skal anses som en levering af en byggegrund, fordi den fremtidige anvendelse af denne ene bygning ikke opfylder det formål, der var hensigten med lokalplanens udlægning af arealet til boligbebyggelse med ca. 134 boliger.¹⁵⁸ Skatterådet påpeger ydermere at det af vejledningen om moms på salg af nye bygninger og byggegrund, fremgår at der bl.a. kan lægges vægt på bebyggelsens karakter og

¹⁵⁶ SKM2014.496.SR, s. 3

¹⁵⁷ SKM2014.496.SR, s. 3

¹⁵⁸ SKM2014.496.SR, s. 24

tidligere anvendelse ved afgørelsen af om der er tale om levering af en byggegrund.¹⁵⁹ I denne sag udgjorde bygningens areal en meget lille del af grundens areal, og da det også var tanken at arealet skulle skifte anvendelse så det opfyldte hensigten med lokalplanen, samt at det ikke kunne udelukkes at bygningen blev nedrevet, fandt Skatteforvaltningen at der var tale om salg af en byggegrund.

Skatterådet tiltrådte Skatteforvaltningens indstilling om at der på trods af ændringen af betingelserne i købsaftalen, stadig var tale om salg af en byggegrund.

4.2.1.5 Sammenfatning af Skatterådets praksis

Skatterådets praksis har ændret sig løbende over tiden efter indførelsen af momspligt ved salg af byggegrunde. Som beskrevet indledningsvist har Skatterådet fulgt EU-Domstolens praksis, og er begyndt at vurdere sager på baggrund af hensigten.

I de to første gennemgåede sager vurderer Skatterådet på baggrund af bygningens omfang eller beskudne karakter over for arealets størrelse, at der i disse sager skal være tale om salg af byggegrund og ikke fast ejendom, på trods af at der på overdragelsestidspunktet foreligger bebygget fast ejendom.¹⁶⁰

Derefter begynder Skatterådet at tillægge hensigten betydning i større eller mindre grad i deres afgørelser, og det er primært købers hensigt der tillægges vægt. Som objektive beviselementer tillægger de derudover bygningens stand betydning.

Skatterådet har opstillet to kriterier, som de følger i deres afgørelser når de omkvalificerer en fast ejendom til en byggegrund. Det ene kriterie er om sælger er involveret i nedrivningen, og det andet er om købers hensigt om nedrivning fremgår i købsaftalen.

I de seneste afgørelser har Skatterådets praksis taget en drejning, idet de er begyndt at tillægge sælgers hensigt vægt, hvilket de begrundet som sælgers viden om købers hensigt. Når Skatterådet går ind og vurderer sælgers hensigt på denne måde, er det uklart i hvilket omfang de konkret vil vurdere hvornår sælger er vidende om købers hensigt, og dermed hvornår der bliver tale om en byggegrund og ikke en fast ejendom.

Ovennævnte to kriterier blev tillagt afgørende vægt i de tidlige sager SKM2010.745.SR, SKM2012.416.SR, SKM2012.505.SR og SKM2013.160.SR. I disse sager blev sælgers viden om købers hensigt om nedrivning ikke tillagt betydning. Da begge kriterier i disse sager ikke var opfyldt, skete der ikke omkvalificering.

¹⁵⁹ SKM2014.496.SR, s. 27

¹⁶⁰ SKM2011.6.SR og SKM2012.640.SR

Hvorvidt Skatterådet ville være kommet til samme konklusion, hvis et af kriterierne havde været opfyldt vides ikke.

I de senere sager SKM2012.718.SR, SKM2013.215.SR og SKM2013.309.SR afveg Skatterådet fra de to kriterier, og begyndte at tillægge subjektive omstændigheder betydning. I disse sager tillagde Skatterådet sælgers ansvarsfraskrivelse betydning, og lod det indgå i den samlede vurdering. Skatterådet påpegede at der skulle ske omkvalificering, uanset at kun det ene af deres opstillede kriterier var opfyldt, nemlig at købers hensigt om nedrivning af de eksisterende bygninger, fremgik af købsaftalen.

I SKM2013.309.SR blev købers hensigt vægtet tungere end det faktum at der på overdragelsestidspunktet stadig eksisterede lejemål på ejendommen. Køber overtog en udlejningsvirksomhed, og selvom det på overdragelsestidspunktet var usikkert om køber kunne virkeliggøre sit udviklingsprojekt, blev det købers hensigt om nedrivning, der blev det afgørende for udfaldet af sagen.

I de sidste gennemgåede sager ændrer Skatterådet klart deres praksis, idet de i disse sager gik imod deres oprindelige udgangspunkt om at minimum et af deres opstillede kriterier skulle være opfyldt for at en fast ejendom blev anset som en byggegrund. I sagerne SKM2013.824.SR, SKM2014.177.SR, SKM2014.247.SR, SKM2015.234.SR og SKM2015.538.SR tillagde Skatterådet nu subjektive omstændigheder afgørende betydning, idet sælger ikke var involveret i nedrivningen af de eksisterende bygninger, samt at købers hensigt om nedrivning ikke fremgik af købsaftalen.

I sagen SKM2015.234.SR ses dette ved at Skatterådet påpeger at sælgers viden om købers hensigt om nedrivning af bygningerne i form af deltagelse i indledende møder med kommunen, viser at sælgers hensigt var at levere en byggegrund.

Ydermere ses det også i sagen SKM2015.538.SR, hvor Skatterådet påpeger den danske skatterets analoge fortolkning, og de tolker det derfor at købers hensigt var at betale for en byggegrund, hvilket bliver afgørende for udfaldet af denne sag, hvor der blev tale om en byggegrund.

Det står klart efter gennemgangen af Skatterådets praksis at denne har undergået en udvikling, hvilket betyder at byggegrundsbegrebet nu er blevet meget bredere, og dette har en væsentlig betydning for hvornår en fast ejendom vil blive kvalificeret som en byggegrund. Skatterådet tillægger købers hensigt og

sælgers viden om købers hensigt større betydning, end bygningernes stand og ejendommens funktion på overdragelsestidspunktet. Praksis på området er over de sidste år blevet skærpet.

Skatterådets afgørelser bygger alle på indstillinger fra enten Skatteministeriet eller Skatteforvaltningen. De tidligste afgørelser på området omkring moms på salg af byggegrunde bygger på indstillinger fra Skatteministeriet, men efter 2013 har der kun været indstillinger fra Skatteforvaltningen. Skatterådets praksis er som nævnt ovenfor blevet skærpet de seneste år, hvilket kan tolkes som at det er Skatteforvaltningens indstillinger, der har formet Skatterådets skærpede praksis.

Skatteministeriet har som sagt ikke indstillet sager til Skatterådet, men derimod har de i Vestre Landsrets kendelse af den 15. maj 2017 gjort det klart at de ligger afgørende vægt på at den økonomiske realitet af transaktionen skal være det afgørende moment i vurderingerne.¹⁶¹ Dette er altså modsat af Skatteforvaltningens fortolkning, både i praksis og den specifikke sag (SKM2016.82.LSR) som Vestre Landsret behandlede, da Skatteforvaltningen lægger vægt på hensigten. Dette kunne betyde at praksis kunne have været anderledes, hvis Skatteministeriet også havde indstillet sager til Skatterådet.

4.2.2 Landsskatterettens praksis

Landsskatteretten har som nævnt i gennemgangen af Skatterådets praksis ændret Skatterådets bindende svar i sagerne SKM2014.554.SR og SKM2013.824.SR.

4.2.2.1 SKM2016.82.LSR

Sagen omhandlede salg af en ejendom med en eksisterende bygning, og videresalg af samme ejendom i uforandret tilstand, til et boligselskab. Spørgsmålet i sagen var om begge salg af ejendommen skulle anses som momsfrie leveringer af bebygget fast ejendom eller som momspligtige leveringer af en byggegrund. Købsaftalen mellem sælger og byggeselskabet var betinget af, at der bliver indgået aftale om opførelse af ungdomsboliger, samt at lokalplanen der skal muliggøre projektet bliver vedtaget af kommunen. Det fremgår derved ikke direkte af købsaftalen hvad købers hensigt med ejendommen var, men derimod indirekte i form af betingelserne.

¹⁶¹ Afsnit 4.2.2.1 "Vestre Landsret kendelse af 15. maj 2017"

En havn sælger en ejendom til et byggeselskab, som sælger den videre til et boligselskab i uforandret tilstand. Boligselskabet havde til hensigt at opføre ungdomsboliger, og derfor ville de nedrive eller ombygge ejendommen. Købsaftalen mellem byggeselskabet og boligselskabet var betinget af at boligselskabet kunne opnå støttetilsagn fra kommunen til opførelse af almene boliger, samt at der kunne opnås byggetilladelse.¹⁶² Byggeselskabet indgik en totalentrepriseaftale med boligselskabet, hvor byggeselskabet ville stå for projektering og opførelse af almene ungdomsboliger på ejendommen, hvilket stod for boligselskabets regning. Byggeselskabet ville således kun deltage i opførelsen af ungdomsboligerne, og det var alene boligselskabet der stod for nedrivning af de eksisterende bygninger.

Aftalen indeholdte en ansvarsfraskrivelse for både sælger og byggeselskabet, hvorefter ejendommen sælges uden nogen form for ansvar. Derudover lå det fast, at for at gennemføre projektet ville det være nødvendigt at nedrive dele af den eksisterende bygning, hvilket byggeselskabet var bekendt med, grundet dialogen med boligselskabet om opførelsen af ungdomsboligerne, da de skulle kende omfanget af ejendommens fysiske rammer.¹⁶³

Lokalplantillægget sikrede at den kommende bebyggelse holdte sig inden for den nuværende ejendoms grundplan, samt at boligerne opføres i en arkitektur og med materialer, der passer til bygningen og havnemiljøet. Derudover skulle hovedparten af bygningens nuværende gavl mod øst bevares.

Skatterådet og Skatteforvaltningen lagde i SKM2014.554.SR vægt på at aftalen mellem havnen og byggeselskabet var betinget af at byggeselskabet indgik aftale om opførelse af ungdomsboliger, samt at den endelige lokalplan blev vedtaget. De lagde også vægt på at aftalen mellem byggeselskabet og boligselskabet var betinget af at der blev indgået aftale mellem parterne om totalentreprise, samt at boligselskabet opnåede støttetilsagn fra kommunen og byggetilladelse.

Dette blev videreført i SKM2016.82.LSR, da Skatteforvaltningen førte sagen ved Landsskatteretten. Derudover gjorde Skatteforvaltningen det gældende at de mente at der var tale om et sammenhængende aftalekompleks, hvor hver enkelt aftale er betinget af eksistensen af de øvrige aftaler, samt af kommunens vedtagelse af det forudsatte lokalplanstillæg.¹⁶⁴

Skatteforvaltningen mente at det måtte lægges til grund at parternes fælles hensigt var at nedrive bygningen og opføre nye bygninger på ejendommen. De mener dermed at ejendommen på

¹⁶² SKM2014.554.SR, s. 3

¹⁶³ SKM2014.554.SR, s. 3

¹⁶⁴ SKM2016.82.LSR, s. 12

leveringstidspunktet var beregnet til at blive bebygget, og dermed skal anses som en byggegrund.¹⁶⁵ Skatteforvaltningen mente ikke at bevaringen af gavlen var af betydning, da den kun blev efterladt af visuelle grunde.

Skatteforvaltningen mente at det sammenhængende aftalekompleks skulle vurderes ud fra en samlet betragtning. Her lagde de vægt på at parternes fælles hensigt var at levere en byggegrund, samt at dette blev understøttet af objektive beviselementer. Disse objektive beviselementer var bl.a. at købesummen var fast, udelukkende på baggrund af en stipuleret byggeret på grunden, at det var tiltænkt at nedrive bygningen, samt at vedtagelse af lokalplanstillægget, der muliggjorde opførelsen af bygninger.

Skatterådet slog i SKM2014.554.SR fast at begge transaktioner skulle anses som momspligtige leveringer af en byggegrund, grundet betingelserne i købsaftalen.

Tre af Landsskatterettens medlemmer, herunder retsformanden bemærkede i modsætning til Skatteforvaltningen at der vil være en eksisterende bygning på ejendommen på overdragelsestidspunktet i begge transaktioner. De mente, at ejendommen dermed ikke kunne anses som en byggegrund, jf. definitionen i MBKG § 56, stk. 1¹⁶⁶, der forudsætter, at der er tale om et ubebygget areal.¹⁶⁷ Landsskatteretten bemærkede ydermere at sælger ikke skulle forestå eller deltage i det efterfølgende nedrivningsarbejde, som skulle iværksættes for boligselskabets egen regning og risiko.

Landsskatteretten mente ikke at man kunne lægge afgørende vægt på købers hensigt om at nedrive den eksisterende bygning helt eller delvist. På den baggrund lagde Landsskatteretten vægt på at byggeselskabets aftale med boligselskabet ikke kunne tillægges betydning.

De påpegede at Skatteforvaltningen ikke havde henvist til særlige forhold vedrørende bygningens størrelse eller tilstand set i forhold til f.eks. arealets størrelse eller andre omstændigheder, som eventuelt kunne føre til et andet resultat.¹⁶⁸

Landsskatteretten ændrede dermed Skatterådets bindende svar til et ja, og gik dermed imod Skatterådets seneste praksis på området, hvilket betød at salget skulle anses som en momsfri levering af bebygget fast ejendom.

¹⁶⁵ SKM2016.82.LSR, s. 4

¹⁶⁶ På tidspunktet for dommen stod dette i § 59, men da det nu står i § 56, stk. 1 henvises der hertil.

¹⁶⁷ SKM2016.82.LSR, s. 19

¹⁶⁸ SKM2016.82.LSR, s. 19

Landsskatteretten påpeger at andre omstændigheder, eventuelt vil kunne føre til et andet resultat, hvorved det kan tolkes som at de mener at en fast ejendom i nogle situationer kan betragtes som en byggegrund, såfremt tilstanden og størrelsen af den eksisterende bygning set i forhold til arealets størrelse indikerer, at der efter en samlet vurdering vil være tale om en byggegrund i stedet for en fast ejendom.

Skatteforvaltningen er af samme opfattelse, da de påpegede at bevaringen af gavlen ikke udgjorde en væsentlig del af bygningen, og dermed kunne det ikke resultere i at der var tale om en ombygning. Dette viser dog at Skatteforvaltningen måske i tilfælde af at der er tale om genbrug af en væsentlig andel af bygningen, ville klassificere det som en bebygget fast ejendom og ikke en byggegrund.¹⁶⁹

4.2.2.2 SKM2016.634.LSR

Denne sag omhandlede et salg af tre grunde med et samlet areal på over 12.000 m² havneareal med bolværk og restaurationsbygning, der blev anset som et samlet salg. Den første grund havde været udlejet til tredjemand, som havde opført en bygning på det udlejede areal. Køber havde til hensigt at overtage lejekontrakten ifølge det betingede skøde. Den anden grund fremstod ved overtagelsen som et åbent ubebygget areal. Den tredje grund, der var over 11.000 m², var dels udlejet hvor lejer har opført en bygning. Derudover lå der en restaurationsbygning samt et bolværk langs havnekanten. Køber overtog også lejekontrakterne her i henhold til det betingede skøde. Sælger var frivillig momsregistreret og har i begge udlejningstilfælde opkrævet moms af lejen.

Afhændelsen af dette havneområde var et led i sælgers strategi om at eje de centralt beliggende arealer, der bedst tjener selskabets formål, nemlig havnedrift.¹⁷⁰ Sælger begrundede afhændelsen med at der var erhvervet større arealer andetsteds, som bedre tjente selskabets formål.

Det fremgik af det betingede skøde at sælger skulle medvirke aktivt til at fremme vedtagelsen af en ny lokalplan, der ville muliggøre opførelse af kontorer, boliger eller butikker herunder dagligvareforretning op den overdragne ejendom. Det fremgik ydermere at køber erhvervede ejendommen med henblik på at anvende den til opførelse af hotel, kontorer og butikker. Det fremgik ikke af det betingede skøde hvordan nedrivningen af bygningerne skulle foregå. Det var dog betinget i skødet at lokalplanen blev endeligt vedtaget, så den opfyldte den bebyggelsesprocent der muliggjorde købers opførelse af hotel, kontorer og butikker.

¹⁶⁹ Sonne, Niclas Holst og Hansen, Ulrik Holst: Moms på salg af fast ejendom – skærpelse af praksis efter "salamimetoden", s. 6, afsnit 6.4.3

¹⁷⁰ SKM2013.824.SR, s. 3

Skatterådet skulle tage stilling til hvordan de forskellige grunde i det samlede salg skulle behandles. Der skulle tages stilling til om det var en virksomhedsoverdragelse, salg af bebygget fast ejendom eller salg af byggegrund.

Det bliver bemærket, at hver matrikel udgør en fast ejendom, og derfor skal behandles selvstændigt.

Da matrikel a består af en grund, hvor lejer har opført en bygning, mener Skatteforvaltningen ikke at salget kan anses som moms fritaget efter ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra b. Dermed udgør salget af matrikel a en levering af bebygget grund. Skatterådet bemærker at grunden har været anvendt som en del af selskabets momspligtige udlejningsvirksomhed, og derved kan salget ikke fritages for moms.

Matrikel b udgjorde på overdragelses tidspunktet et ubebygget areal, der efter lov om planlægning er udlagt til formål, som muliggør opførelse af bygninger. Skatterådet mente derfor at arealet ikke var moms fritaget i henhold til ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra b.

Matrikel c bestod af en grund med en restaurationsbygning, en bygning opført af lejer og bolværk langs havnekanten. Skatterådet påpegede at det af skødet fremgik at køber havde til hensigt at nedrive bygningerne og opføre nyt byggeri. Skatterådet lagde afgørende vægt på købers hensigt om at nedrive, og påpeger at hvis en levering sker med henblik på opførelse af nye bygninger, skal leveringen anses for levering af en byggegrund.¹⁷¹

Skatterådet afviser at der er tale om en virksomhedsoverdragelse, selvom køber overtog og fortsatte udlejningsvirksomheden. Skatterådet lægger især vægt på at det ikke var købers hensigt at fortsætte udlejningsvirksomheden, men derimod at nedrive bygningerne for at opføre nye bygninger. På baggrund af at køber ikke havde til hensigt at anvende de eksisterende bygninger fremadrettet, mente Skatterådet heller ikke at der var tale om levering af gammel bebygget ejendom.

Skatterådet tiltrådte Skatteforvaltningens indstillinger og mente at salget af alle tre grunde var momspligtigt. Dermed blev samtlige bygninger omkvalificeret til byggegrunde.

I afgørelsen i sagen SKM2013.824.SR lægger Skatterådet meget vægt på købers hensigt når de vurderer at der skal ske omkvalifikation. I tidligere afgørelser har de lagt mere vægt på bygningernes karakter, når de

¹⁷¹ SKM2013.824.SR, s. 20

har omkvalificeret,¹⁷² hvilket viser at Skatterådet er begyndt at tillægge hensigten mere vægt end bygningens karakter.

Landsskatteretten stadfæstede Skatterådets afgørelse vedrørende matrikel a og b, men ændrede afgørelsen vedrørende matrikel c. Landsskatteretten bemærkede indledningsvist, at sælger ikke leverede en samlet leverance i overensstemmelse med Don Bosco, da sælger ikke var involveret i nedrivningen af bygningerne.¹⁷³ De bemærkede særligt at definitionen af begrebet ”levering af byggegrund” i henhold til dansk ret forudsætter, at der er tale om et ubebygget areal, jf. MBKG § 56, stk. 1.¹⁷⁴

Landsskatteretten påpeger, ligesom i SKM2016.82.LSR, at Skatterådet ikke har henvist til særlige forhold vedrørende bygningernes størrelse eller tilstand set i forhold til f.eks. arealets størrelse eller andre omstændigheder, som eventuelt ville kunne føre til et andet resultat.¹⁷⁵ Dermed mente Landsskatteretten ikke at der var grundlag for at man i situationen, hvor der ikke var tale om et ubebygget areal, kunne lægge afgørende vægt på købers hensigt.

Landsskatterettens afgørelse understøtter dermed sin praksisændring i SKM2016.82.LSR, og ændrede Skatterådets svar vedrørende matrikel c.

Det bemærkes at Landsskatteretten ikke er afvisende overfor at der kan ske omkvalificering af en bebygget fast ejendom til en byggegrund. Dette skal dog begrundes i karakteren af den eksisterende bygning sammenholdt med arealets omfang, og ikke kun på baggrund af købers hensigt.

4.2.2.3 Vestre Landsret kendelse af 15. maj 2017

Som følge af Landsskatterettens afgørelse i SKM2016.82.LSR anlagde Skatteministeriet sagen til Retten i Herning, som efterfølgende direkte henviste sagen til behandling i Vestre Landsret efter RPL § 226, stk. 1. Som indledning redegøres der for Skatterådets og Landsskatterettens afgørelse, som beskrevet ovenover.

¹⁷² Sonne, Niclas Holst og Hansen, Ulrik Holst: Moms på salg af fast ejendom – skærpelse af praksis efter ”salamimetoden”, s. 5, afsnit 6.4.1

¹⁷³ SKM2016.634.SR, s. 45

¹⁷⁴ Anført som MBKG § 59, stk. 1 i afgørelsen

¹⁷⁵ SKM2016.634.LSR, s. 46

Skatteministeriet påpegede at når det var parternes hensigt at nedrive bygningen, var det underforstået at den økonomiske realitet i transaktionen var at levere en byggegrund. Dette er i modsætning til Skatteforvaltningen, der kun baserede deres afgørelse på hensigten i SKM2014.554.SR og SKM2016.82.LSR. Skatteministeriet mener at der skal lægges afgørende vægt på den økonomiske realitet, da det herved sikrer, at momsfrigtagelsen forbeholdes de transaktioner, hvor den faste ejendom ved overdragelsen er bestemt til at forblive en gammel bygning med tilhørende jord. De mener dog at der i hver enkelt situation foretages en konkret og samlet bedømmelse af transaktionens objektive omstændigheder for at fastslå, om den økonomiske realitet er, at der leveres en byggegrund.¹⁷⁶ Skatteministeriet er af den opfattelse at der i begge overdragelser er tale om en levering af en byggegrund, da bygningen var bestemt til nedrivning for at opføre nye ungdomsboliger.

Landsretten var ikke af den opfattelse at EU-Domstolen havde taget stilling til, om det var foreneligt med momssystemdirektivet at anvende en sådan abstrakt fortolkning af begrebet byggegrund. De påpeger dog at EU-Domstolen har påpeget at det tilkommer de nationale myndigheder at sikre, at transaktioner ikke udgør et rent kunstigt arrangement, der ikke bygger på nogen økonomisk realitet, og som blot er foretaget med henblik på at opnå en afgiftsmæssig fordel.¹⁷⁷

På baggrund af ovenstående fandt Landsretten det nødvendigt at anmode EU-Domstolen om at fastslå de relevante kriterier og fortolkningselementer, der under de givne omstændigheder skal anvendes ved vurderingen af, om overdragelse af en fast ejendom med en eksisterende bygning kan anses som en overdragelse af en byggegrund, når det er parterne hensigt, at køberen skal nedrive bygningen helt eller delvist.

Landsretten følger dermed klagers anmodning om at forelægge det præjudicielle spørgsmål for EU-Domstolen.

4.2.2.4 Sammenfatning af Landsskatterettens praksis

Landsskatteretten har med sine afgørelser i SKM2016.82.LSR og SKM2016.634.LSR ændret Skatterådets praksis, og mener at levering af en grund med eksisterende bygninger, vil blive anset som en bebygget fast ejendom, selvom det står klart at købers hensigt med erhvervelsen er at nedrive bygningerne og dermed frembringe en byggegrund. De påpeger dog at bebygget fast ejendom vil blive betragtet som en

¹⁷⁶ SKM2017.439.VLR s. 21

¹⁷⁷ SKM2017.439.VLR, s. 23

byggegrund, såfremt sælger ligesom i Don Bosco er involveret i nedrivningen af bygningerne og dermed deltager i frembringelsen af en byggegrund.

Hvis nedrivningsarbejdet udføres af køber eller af en tredjemand, vil der ikke ske omkvalificering, såfremt der på overdragelsestidspunktet var en eksisterende bygning, hvor karakteren af bygningen sammenholdt med arealets omfang ikke taler for en omkvalificering på baggrund af en objektiv vurdering.

4.2.3 SKM2017.27.SKAT – Styresignal

Som resultat af en vis forvirring over hvornår der er tale om levering af en byggegrund eller levering af fast ejendom, valgte Skatteforvaltningen den 16. januar 2017 at udsende et styresignal for at præcisere praksis, for hvornår en levering anses for en levering af en byggegrund i momsmæssig forstand.¹⁷⁸

Skatteforvaltningen har på baggrund af bindende svar fundet at det er nødvendigt at præcisere hvornår:¹⁷⁹

1. en levering anses for en momspligtig levering af en byggegrund
2. en levering ikke anses for en momspligtig levering af en byggegrund
3. hvilke momenter, der kan tillægges vægt, når det skal vurderes, om en levering af en bygning med tilhørende grund sidestilles med en levering af en byggegrund.

For at præcisere dette har Skatteforvaltningen beskrevet hvordan de opfatter EU-Domstolens domme i sagerne C-468/93, Gemeente Emmen, C-461/08, Don Bosco og C-543/11, Woningstichting Maasdriel.

Ud fra afgørelserne i de 3 sager påpeger Skatteforvaltningen hvornår de mener der er momspligt ved levering af en byggegrund. De mener at ubebyggede grunde, der ikke er beregnet til opførelse af en bygning, er fritaget.

Derudover mener Skatteforvaltningen at ubebyggede grunde, der er bestemt til at tjene til opførelse af en bygning, og som dermed er beregnet til at blive bebygget, er afgiftspligtig. De mener også at de ved vurderingen af om der er tale om en byggegrund, skal fortolke fritagelsesbestemmelserne strengt. Til sidst påpeger Skatteforvaltningen at de er forpligtet til at tage hensyn til parternes hensigter, forudsat at de understøttes af objektive beviselementer.¹⁸⁰

¹⁷⁸ SKM2017.17.SKAT, s. 1

¹⁷⁹ SKM2017.17.SKAT, "Baggrund og problemstilling"

¹⁸⁰ SKM2017.17.SKAT, "Skats opfattelse"

Skatteforvaltningen gør det her klart hvad de kigger på, når de skal ind og vurdere om der er tale om en levering af en byggegrund.

Som svar på deres tre opstillede punkter, hvor de ville præcisere hvornår der er tale om levering af en byggegrund, kommer de med illustrative eksempler, samt flere afgørelser for at præcisere deres praksis.

I tredje punkt vedrørende momenter der skal tillægges vægt ved vurdering om der er tale om levering af en byggegrund, skriver de at ejendomme over 5 år som udgangspunkt ikke er momspligtige, men at det i visse tilfælde kan være anderledes, dog ingen eksempler på dette. Derudover påpeger de at deres afgørelser vil bero på en objektiv vurdering af parternes hensigt ved den konkrete ejendomsoverdragelse.

Styresignalet gør som udgangspunkt ikke brugerne klogere, da det er mest af alt er en opsummering af Skatteforvaltningens praksis på området, hvor det bliver påpeget at købers hensigt ved erhvervelse af ejendom med eksisterende bygninger vægtes tungt.

[4.2.3.1 SKM2017.27.SKAT – Høringssvar til Styresignal](#)

Da Skatteforvaltningen i 2016 udarbejdede sit styresignal vedrørende moms på salg af byggegrunde, sendte de den 14. oktober 2016 et udkast til styresignalet i høring. Af de forskellige foreninger der har svaret, har jeg valgt at kigge nærmere på høringssvarene fra Dansk Erhverv, Danske Advokater og FSR, da de er de mest fyldestgørende, og også udfordrer Skatteforvaltningens styresignal.

[4.2.3.1.1 Høringssvar Dansk Erhverv](#)

Dansk Erhverv skriver i deres høringssvar, at deres opfattelse er at ingen af Skatteforvaltningens udkast til styresignalet skaber den afgørende og fornødne afklaring og præcisering af praksis på området.¹⁸¹ De skriver at Skatteforvaltningen og Skatterådet efter deres opfattelse har ændret praksis gennem de senere år, samt at de mener at Skatteforvaltningen og Skatterådet har bevæget sig væk fra den tidligere mere EU-konforme fortolkning af de bagvedliggende regler i MSD.¹⁸²

¹⁸¹ Høringssvar Danske Erhverv, s. 1

¹⁸² Høringssvar Danske Erhverv, s. 1

De pointerer at udkastene ikke bidrager med en afklaring af, hvordan man skal kunne dokumentere og godtgøre sine hensigter med sine transaktioner og aktiviteter. De mener at dette fører til en retsusikkerhed hos virksomhederne, og tvivl om hvordan momsen skal håndteres korrekt.¹⁸³

4.2.3.1.2 Høringssvar Danske Advokater

Danske Advokater starter med at kritisere at Skatteforvaltningen forsøger at cementere en praksis, som Landsskatteretten med SKM2016.82.LSR har underkendt, og hvor Skatteministeriet har indbragt sagen for domstolene.¹⁸⁴

Danske Advokater er ikke enige i Skatteforvaltningens opfattelse af EU-Domstolens praksis.

Skatteforvaltningen mener at der skal tages hensyn til parternes hensigter, hvilket Danske Advokater ikke mener dommene giver grundlag for.¹⁸⁵

De skriver, at de mener at de præmisser Skatteforvaltningen anvender, som støtte for sin opfattelse er taget ud af en sammenhæng, og konklusionerne anvendes derfor ikke korrekt. Derudover undrer det Danske Advokater at Skatteforvaltningen ikke omtaler J.J. Komen sagen.¹⁸⁶

Danske Advokater mener ikke at Don Bosco kan anvendes på den måde som Skatteforvaltningen gør i styresignalet, hvor de siger at medlemsstaterne har mulighed for at lægge moms på overdragelse af grunde med eksisterende bygninger omfattet af artikel 135, stk. 1, litra j. De mener at det kun er præmis 43 om at medlemsstaterne skal definere hvilke grunde der skal betragtes som byggegrunde, der kan anvendes.¹⁸⁷

De pointerer at J.J. Komen fastslår at parternes subjektive hensigt er uden betydning for om der er tale om en byggegrund eller en fast ejendom, men derimod at det er afgørende at der stadig er en bygning på grunden.¹⁸⁸

De mener at EU-Domstolens afgørelse i Woningstichting er at overdragelse af en grund uden en eksisterende bygning, hvor parterne er berettiget og har til hensigt at bebygge, ikke bliver momsfritaget, fordi der ikke er foretaget byggemodning.¹⁸⁹

¹⁸³ Høringssvar Danske Erhverv, s. 1

¹⁸⁴ Høringssvar Danske Advokater, s. 1

¹⁸⁵ Høringssvar Danske Advokater, s. 1

¹⁸⁶ Høringssvar Danske Advokater, s. 1

¹⁸⁷ Høringssvar Danske Advokater, s. 2

¹⁸⁸ Høringssvar Danske Advokater, s. 2

¹⁸⁹ Høringssvar Danske Advokater, s. 2

Danske Advokater mener at når der er en bygning på grunden, skal der alene tages stilling til om det er en eksisterende bygning eller en ny bygning, og der kan ikke ske omkvalificering til en byggegrund.¹⁹⁰

Danske Advokater mener at Skatteforvaltningen bruger dommene forkert, da ingen af dommene behandler situationer hvor en bygning med tilhørende grund kan eller skal omkvalificeres til en byggegrund. Danske Advokater afslutter med at påpege at Skatteforvaltningens gengivelse "EU-rettens forståelse af begrebet byggegrunde" er i strid med EU-Domstolens praksis.¹⁹¹

4.2.3.1.3 Høringssvar FSR – danske revisorer

FSR –danske revisorer mener at primært praksis fra Skatterådet på ingen måde er klar, og de mener også at det er tydeligt at der i flere år har hersket forskellige opfattelser.¹⁹² FSR – danske revisorer mener at der er behov for at præcisere hvornår der konkret er tale om levering af en byggegrund, da det ifølge EU-praksis er op til medlemsstaterne at definere, hvad der skal forstås ved en byggegrund.

De skriver også at det ifølge MBKG § 56, stk. 1 fremgår at der som udgangspunkt skal være tale om et ubebygget areal for at der kan være tale om en byggegrund, hvilket de mener vil sige at det ikke er tilstrækkeligt, at der foreligger et forslag til lokalplan, da arealet endnu ikke er udlagt til formål der muliggør opførelse af bygninger.¹⁹³

Ydermere skriver de at Skatteforvaltningen ikke henviser til hvor lovgiver har fastlagt, at der er tale om en byggegrund når der er tale om et ubebygget areal, der ud fra planlovgivningen er muligt at bebygge. FSR – danske revisorer kunne godt tænke sig at Skatteforvaltningen beskrev specifikt hvornår et areal i henhold til planlovgivningen er udlagt til formål, der muliggør opførelse af bygninger, og dermed kan klassificeres som en byggegrund.

FSR – danske revisorer mener at Skatteforvaltningen bør præcisere det i styresignalet, hvis deres generelle opfattelse er, at det blot er nødvendigt, at arealet i princippet skal kunne bebygges. Her mener FSR – danske revisorer at det er betænkeligt, da dette strider imod lovgivers definition af begrebet, hvilket af hensyn til retssikkerheden bør have klar støtte i lovens forarbejder.¹⁹⁴

¹⁹⁰ Høringssvar Danske Advokater, s. 2

¹⁹¹ Høringssvar Danske Advokater, s. 5

¹⁹² Høringssvar FSR – danske revisorer, s. 1

¹⁹³ Høringssvar FSR – danske revisorer, s. 2

¹⁹⁴ Høringssvar FSR – danske revisorer, s. 3

FSR – danske revisorer bemærker at Skatteforvaltningen og Skatterådet de sidste år fuldstændig har tilsidesat både direktivets og momslovens klare formulering om, at der skal være tale om et ubebygget areal, før man kan tale om en byggegrund.¹⁹⁵

De skriver ydermere at dansk praksis har udviklet sig fra at hvis sælger ikke var involveret i nedrivningen, kunne der ikke blive tale om en byggegrund, til at sælger nu blot skal være vidende om, at køber har til hensigt at nedrive bygningerne, for at der er tale om en byggegrund. Dette mener FSR – danske revisorer har medført at parterne ikke har haft fuld handlefrihed, da parterne har været nødsaget til at skrive flere betingelser ind i købsaftalerne, hvis nu der skulle komme en korrektion vedrørende momsen.

FSR – danske revisorer mener at det er betænkeligt at Skatteforvaltningen vælger at se bort fra en klar afgørelse fra Landsskatteretten, da dette fastholder branchen i usikkerhed. De bemærker ydermere at Skatteforvaltningen ikke har hjemmelsgrundlag til at opretholde deres praksis, når denne er underkendt af en højere klageinstans, indtil der er truffet endelig afgørelse ved domstolene.¹⁹⁶

FSR – danske revisorer påpeger at det kan være svært at håndtere Skatteforvaltningens praksis, idet Skatteforvaltningen skriver at vurderingen for hvornår der er tale om en byggegrund, når der leveres et areal med bygninger, beror på en objektiv vurdering af parternes hensigt ved den konkrete ejendomsoverdragelse. De mener at der er tale om en subjektiv vurdering, hvor sælger ikke kan vide sig sikker på, om Skatteforvaltning har en anden opfattelse af transaktionen.¹⁹⁷

De anbefaler Skatteforvaltningen at lave en positivliste med de forhold, der efter deres opfattelse medfører, at der bliver leveret et ubebygget areal, som efter planloven kan karakteriseres som en byggegrund. Dette vel og mærke kun hvis Skatteforvaltningen vil opretholde nuværende praksis, hvor der ses bort fra Landsskatterettens afgørelse i SKM2016.82.LSR.

4.2.3.2 Sammenfatning af Styresignal samt høringssvar

Skatteforvaltningen forsøger i deres styresignal at præcisere hvornår de mener der skal være tale om levering af en byggegrund i momsmæssig forstand. De beskriver deres opfattelse af EU-Domstolens domme, og anvender dette som grundlag for deres præcisering. Derudover oplister de forskellige illustrative eksempler for at præcisere deres opfattelse, og dette gøres med belæg i deres egne afgørelser henover de seneste år. De nævner at Landsskatteretten har ændret deres afgørelse i en sag, hvilket må

¹⁹⁵ Høringssvar FSR – danske revisorer, s. 4

¹⁹⁶ Høringssvar FSR – danske revisorer, s. 5

¹⁹⁷ Høringssvar FSR – danske revisorer, s. 5-6

siges at være praksisændring, men da denne afgørelse er indbragt for EU-Domstolen vælger de fortsat at anvende deres egen afgørelse som eksempel.

Skatteforvaltningens høringsudkast til styresignalet blev kommenteret af forskellige foreninger, og af de tre anvendte høringssvar ses det at de er kritiske overfor styresignalet. Det bliver påpeget at når Skatteforvaltningen vælger at se bort fra en afgørelse fra Landsskatteretten skaber dette retsusikkerhed på området. Det påpeges også at Skatteforvaltningen og Skatterådet klart er overgået til at lave en subjektiv vurdering af hensigten, hvilket skaber usikkerhed for sælger og køber, da de ikke kan vide om Skatteforvaltningen har en anden opfattelse. Danske Advokater stiller sig uforstående overfor at Skatteforvaltningen ikke har valgt at inddrage J.J. Komen da denne anses for at være en central afgørelse indenfor området.

4.2.4 Samlet vurdering af dansk administrativ praksis

På baggrunden af gennemgangen af dansk administrativ praksis kan det konstateres at der over de senere år er sket en skærpelse af praksis, og at denne praksis ikke er klar og entydig. Landsskatteretten har som nævnt ændret Skatterådets afgørelse, når Skatterådet benytter sig af hensigtsvurderingen på baggrund af EU-praksis, mens Landsskatteretten benytter sig af ordlydsfortolkningen af dansk lov, implementeret på baggrund af MDS.

Når Skatterådet og Landsskatteretten har modstridende holdninger til hvordan praksis bør være, vil det være interessant at analysere om begge organer fortolker i overensstemmelse med MSD og EU-praksis. Dette vil blive forsøgt klarlagt i næste kapitel.

Kapitel 5 – Analyse af hvorvidt dansk administrativ praksis er i overensstemmelse med MSD og EU-praksis

Det vil i dette kapitel blive undersøgt, hvorvidt dansk administrativ praksis er i overensstemmelse med MSD og EU-Domstolens praksis. Landsskatteretten ændrede som nævnt Skatterådets svar i to bindende svar. Disse bindende svar var indstillet af Skatteforvaltningen, og dermed gik Landsskatteretten mod Skatteforvaltningens praksis. I udkastet til Skatteforvaltningens styresignal blev dette ikke nævnt, selvom det burde anses relevant at Skatteforvaltningens praksis var blevet underkendt ved højere retsinstans. I deres endelige styresignal nævner de dog Landsskatterettens afgørelser, men påpeger at de fastholder

praksis, da det er indbragt for Vestre Landsret, der viderebragte det for EU-Domstolen. Det vil derfor også være relevant at vurdere om Landsskatterettens praksis, og derved deres afgørelse der ændrede dansk administrativ praksis, er i overensstemmelse med MSD og EU-Domstolens praksis.

5.1 Skatterådets praksis

5.1.1 Medlemsstaterne skal definere begrebet byggegrund

I en del af Skatterådets afgørelser bliver der som begrundelse til nogle spørgsmål påpeget, at det tilkommer medlemsstaterne at definere, hvad der forstås ved en "byggegrund".¹⁹⁸ Når medlemsstaterne skal definere begrebet "byggegrund" skal de blot gøre det under iagttagelse af formålet med MSD.

I afgørelserne henvises der til EU-Domstolens bemærkninger i sagerne C-468/93, Gemeente Emmen i præmis 25 og C-462/08, Don Bosco i præmis 43. Disse præmisser anvendes af Skatterådet til at argumentere for at det udelukkende er op til medlemsstaterne at definere, hvad der forstås ved en byggegrund.

Denne anvendelse af præmisserne er der uenighed om, bl.a. ses dette i SKM2014.554.SR hvor det påpeges at medlemsstaterne ikke fuldstændig kan omdefinere/ændre indholdet af en momsfritagelse¹⁹⁹, samt i artiklen "*Moms på salg af fast ejendom – skærpelse af praksis efter "salamimetoden"*", hvor forfatterne påpeger at det kun tilkommer medlemsstaterne at definere hvilke typer grunde, der kan anses for at udgøre en byggegrund, da definitionen kan variere fra medlemsstat til medlemsstat på grund af national planlovgivning.²⁰⁰

Medlemsstaterne skal derved kun fastlægge hvordan momspligtige byggegrunde skal afgrænses i forhold til momsfrigitte ubebyggede grunde (grunde der ikke kan bebygges jf. national planlovgivning), jf. MSD artikel 135, stk. 1, litra k.

Når der tages udgangspunkt i ovenstående, vil medlemsstaterne ikke kunne kategorisere en grund med eksisterende bygninger som en byggegrund. Dette vil ikke blive ændret af, at sælger har subjektiv viden om købers hensigt med erhvervelsen af ejendommen. Dette giver mening, da hver medlemsstat har deres egen definition af en grund i henhold til deres nationale planlovgivning.

¹⁹⁸ F.eks. SKM2014.177.SR s. 10, SKM2014.554.SR s. 20, SKM2015.234.SR s. 35 og SKM2015.538.SR s. 11

¹⁹⁹ SKM2014.554.SR, s. 9

²⁰⁰ Sonne, Niclas Holst og Hansen, Ulrik Holst: *Moms på salg af fast ejendom – skærpelse af praksis efter "salamimetoden"*, s. 8, afsnit 7.1

Formålet med bestemmelsen er udelukkende at momsfritage leveringer af ubebyggede grunde, der ikke er bestemt til at tjene til opførelse af en bygning, og dermed kan det ikke tolkes som, at EU-Domstolen udelukkende lader det være op til medlemsstaterne at definere om der er tale om en momspligtig byggegrund eller en momsfritaget ubebygget grund.

Skatterådet har med deres fortolkning om medlemsstaternes pligt til at definere begrebet ”byggegrund” fortolket i overensstemmelse med EU-Domstolens praksis og MSD.

5.1.2 Bygningens karakter eller beskedne omfang

Når det tilkommer medlemsstaterne at definere begrebet byggegrund, er det nødvendigt at medlemsstaterne har implementeret MSDs bestemmelser om byggegrunde korrekt i national ret, hvilket det vurderes at MSDs bestemmelser er i den danske ML.

Hvis en bygning på overdragelsestidspunktet ikke opfylder kravene i henhold til planloven, og dette kan begrundes i bygningens karakter eller beskedne omfang sammenholdt med arealet, må det derfor anses for korrekt at anse det som en byggegrund. Dermed er Skatterådets praksis vedrørende bygningens karakter eller beskedne omfang sammenholdt med arealet i overensstemmelse med EU-Domstolens praksis og MSD.²⁰¹

5.1.3 Objektiv vurdering

Med udgangspunkt i analysen af EU-dommene og dansk praksis, skal det her analyseres om Skatterådets fortolkning af den objektive hensigtsvurdering er i overensstemmelse med EU-Domstolens praksis og MSD.

Skatterådet slår i deres afgørelser fast at der skal være opfyldt to kriterier for at der foreligger en levering af en byggegrund. Det ene er at sælger ikke er involveret i nedrivningen og det andet er at købers hensigt ikke fremgår af købsaftalen. Disse kriterier blev opstillet på baggrund af EU-Domstolens dom i Don Bosco sagen. I disse sager²⁰² fandt Skatterådet ikke at der forelå momspligtig levering af en byggegrund, da disse to kriterier ikke var opfyldt. Når Skatterådet i deres afgørelser følger deres to kriterier opstillet på baggrund af Don Bosco, anses Skatterådets praksis vedrørende den objektive vurdering af hensigten for at være i overensstemmelse med EU-Domstolens praksis og MSD.

²⁰¹ SKM2011.6.SR og SKM2012.640.SR

²⁰² SKM2010.745.SR, SKM2012.416.SR, SKM2012.505.SR og SKM2013.160.SR

5.1.4 Subjektiv vurdering

Med udgangspunkt i analysen af EU-dommene og dansk praksis, skal det her analyseres om Skatterådets fortolkning af den subjektive hensigtsvurdering er i overensstemmelse med EU-Domstolens praksis og MSD.

I sagen SKM2012.718.SR påpegede Skatterådet at de traf deres afgørelse på baggrund af en objektiv vurdering af parternes hensigt ved den konkrete overdragelse, hvor de her mener købers erklærede hensigt i overdragelsesaftalen. Skatterådet påpeger ydermere at dette har hjemmel i Don Bosco, dog uden at uddybe dette. Skatterådet lagde derudover vægt på at hensigten kunne understøttes af at ejendommen blev solgt uden "det sædvanlige mangelsansvar". Dette findes der dog ikke belæg for i dansk lovgivning eller i EU-retspraksis, hvilket også er blevet kritiseret i artiklen "*Moms på salg af fast ejendom – skærpelse af praksis efter "salamimetoden"*", hvor forfatterne mener at det er et vildskud i argumentationen for at omkvalificere.²⁰³

Hensigten i denne sag bliver tillagt afgørende betydning, og derfor er det bemærkelsesværdigt at Skatterådet ikke har anvendt EU-Domstolens domsafsigelse af J.J. Komen og Woningstichting, da disse er afgjort på baggrund af hensigten.²⁰⁴ Da den ene sag var afgjort på tidspunktet for afgørelsen og den anden blev afgjort lidt efter, vil de blive taget i betragtning ved vurderingen af om Skatterådets afgørelse er i overensstemmelse med EU-Domstolens praksis og MSD.

Sælger var ikke involveret i nedrivningen, men Skatterådet tillagde det afgørende vægt at købers hensigt fremgik direkte af købsaftalen, samt at der også forekom en ansvarsfraskrivelse fra sælgers side. Da Skatterådet tillægger købers hensigt afgørende betydning, er det relevant at sammenholde afgørelsen med J.J. Komen og Woningstichting, da EU-domstolen i disse to afgørelser gør det klart at parternes hensigt skal understøttes af objektive beviselementer²⁰⁵, for at vurdere om parternes hensigt i SKM2012.718.SR understøttes af objektive beviselementer.²⁰⁶

Skatterådet har som tidligere nævnt opstillet to kriterier som de anser for objektive beviselementer, nemlig at købers hensigt fremgår af købsaftalen og at sælger er involveret i nedrivningen. Ved analyse af EU-Domstolens praksis blev det konstateret, at det købers hensigt ikke kan stå alene, og derved vil det ikke være at se som et objektive beviselement at hensigten fremgår af købsaftalen, det skal understøttes af

²⁰³ Sonne, Niclas Holst og Hansen, Ulrik Holst: *Moms på salg af fast ejendom – skærpelse af praksis efter "salamimetoden"*, s. 6, afsnit 6.5.1 SKM2012.718.SR

²⁰⁴ Disse sager er afgjort i juli 2012 og januar 2013, og Skatterådet har givet afgørelse i SKM2012.718.SR i november 2012

²⁰⁵ Afsnit 4.1.3 *Sag C-326/11, J.J. Komen* og afsnit 4.1.4 *Sag C-543/11, Woningstichting Maasdriel*

²⁰⁶ *Sag C-326/11, J.J. Komen*, præmis 33 og *sag C-543/11 Woningstichting Maasdriel*, præmis 32 og 36.

yderligere handlinger. Det vil derfor være relevant at se på om sælgers ansvarsfraskrivelse er en tilstrækkelig handling, som derved vil udgøre et objektivt bevis element.

Når sælger vælger at ansvarsfraskrive sig i handlen, og køber godkender dette, kan det betyde at køber ikke er interesseret i bygningernes stand, da køber ikke har til hensigt at anvende dem efter erhvervelsen. Det kan dog også betyde at køber ikke anser de fremtidige udgifter som en væsentlig andel, når købers projekt er fuldført og der vil tilfalde køber økonomiske fordele. Da dette ikke er konkrete foretagne handlinger, som EU-Domstolen påpeger skal understøtte købers hensigt, vurderes det at sælgers ansvarsfraskrivelse ikke kan anses som et objektivt bevis element.

Dermed kan det konkluderes at Skatterådets afgørelse ikke er i overensstemmelse med EU-Domstolens praksis og MSD, da de netop anvender ansvarsfraskrivelsen som objektivt bevis element.

Ydermere påpeger Skatterådet også at købers hensigt, der står beskrevet i købsaftalen, skal anses som et objektivt bevis element, men dette har EU-Domstolen påpeget at en hensigt ikke kan. EU-Domstolen påpeger at en hensigt skal understøttes af objektive bevis elementer, og disse objektive bevis elementer skal udgøre handlinger og forpligtelser udført af sælger.²⁰⁷

I sagen SKM2013.215.SR hvor sælger inden overdragelsen havde indhentet nedrivningstilladelse, samt ansøgt om byggetilladelse til opførelse af ny bygninger, og tillige havde opsagt eksisterende lejemål, lagde Skatterådet vægt på det økonomiske formål med transaktionen med henvisning til Don Bosco. De lagde også vægt på at det af J.J. Komen fremgik at når der foretages en samlet vurdering af transaktionernes omstændigheder, skal parternes erklærede hensigt tages med i vurderingen, såfremt denne understøttes af objektive bevis elementer. Skatterådet fastslog at det økonomiske formål med transaktionen var at tilvejebringe en byggegrund, hvor de objektive bevis elementer var ansøgningen om byggetilladelse, sælgers indhentelse af nedrivningstilladelse samt sælgers opsigelse af de eksisterende lejemål.

Ved aktivt at ansøge om en byggetilladelse, samt indhente tilladelse til nedrivning, foretager sælger sig nogle aktive handlinger relateret til bygningsarbejder. Ansøgningen om byggetilladelse er dog ikke godkendt, og derved er der kan der tvivles på om denne kan udgøre en objektivt bevis element, da den ved overdragelsestidspunktet egentlig er en variabel. Køber er dog ikke forpligtet til at udnytte bygningstilladelsen, såfremt den godkendes. Når det er sælger der ansøger om bygningstilladelsen, kan det tale for at sælger foretager sig en aktiv handling, som derved kan anses som et objektivt bevis element til understøttelse af købers hensigt. Hvis tilladelsen derimod var indhentet af køber kunne det ikke

²⁰⁷ Afsnit 4.1.5 *Sammenfatning af EU-Domstolens praksis*

karakteriseres som et objektivt bevisement, da EU-Domstolen har gjort det klart at købers hensigt skal understøttes af aktive handlinger udført af sælger. Dermed kan tilladelser indhentet af sælger udgøre et objektivt bevisement.

Der er derimod indhentet nedrivningstilladelse, og der kan derfor argumenteres for at tillægge dette betydning. Når sælger indhenter en nedrivningstilladelse på vegne af køber, er det udtryk for at sælger vil hjælpe med at fremme købers hensigt. Indhentelsen af nedrivningstilladelse er variabel, da der på overdragelsestidspunktet ikke er påbegyndt nedrivning fra sælgers side, og derved er der ikke noget objektivt bevisement fra sælger der understøtter købers hensigt.

Når Skatterådet i denne sag konkluderer at der er tale om en byggegrund, anses dette ikke for at være i overensstemmelse med EU-Domstolens praksis, da hensigten ikke understøttes af objektive bevisementer.

I sagen SKM2013.309.SR fremgik det af købsaftalen at køber erhvervede ejendommen med henblik på nedrivning, en ansvarsfraskrivelse fra sælger samt en betingelse om at indhente tilladelser til nedrivning og opførelse af ny bygning fra kommunen. Skatterådet henviste her til J.J. Komen og Don Bosco, og påpegede at der på baggrund af oplysningerne i købsaftalen, reelt set blev solgt en byggegrund.

Ovenover er det konkluderet i SKM2012.718.SR, at sælgers ansvarsfraskrivelse ikke kan anses som et objektivt bevisement. Dermed skal der her tages stilling til om købsaftalens betingelse om at indhente tilladelse fra kommunen kan anses som et objektivt bevisement.

Købers hensigt bliver understøttet af betingelsen om at indhente tilladelser fra kommunen, det er dog ikke en betingelse at det er sælger der skal opnå tilladelserne, men blot at de skal opnås af køber. Dermed foretager sælger ikke nogle aktive handlinger for at opnå tilladelserne, og da tilladelser af denne art udgør en variabel, som konkluderet i ovenover i SKM2013.215.SR, kan betingelsen ikke anses som et objektivt bevisement.

Skatterådets afgørelse i denne sag anses derfor ikke for at være i overensstemmelse med EU-Domstolens praksis og MSD, da der ikke burde have været tale om en byggegrund, men derimod fast ejendom.

I de følgende afgørelser fra Skatterådet fremgik købers hensigt ikke af købsaftalen, og det skal dermed afgøres om købers hensigt kan tydes ud fra andre forhold, og om denne så kan understøttes af objektive beviselementer.

I sagen SKM2014.177.SR tillagde Skatterådet det afgørende vægt at salget var betinget af en godkendelse af lokalplanen, samt at købsprisen ville blive reguleret på baggrund af lokalplanens byggemuligheder.

Ydermere påpegede de også at der forelå en ansvarsfraskrivelse for sælger, hvilket ovenover er konkluderet ikke kan udgøre et objektivt beviselement. Det fremgik ikke af købsaftalen hvad købers hensigt var, men Skatterådet påpegede at grundet de betingelser købsaftalen indeholdte var købers hensigt med erhvervelsen at nedrive de eksisterende bygninger og opføre nye. Dette var ikke understøttet af aktive handlinger fra sælger, og Skatterådet henviste derved ikke til nogle objektive beviselementer.

Der bliver ikke foretaget nogle aktive handlinger fra køber eller sælger for at tilvejebringe en byggegrund, i form af nedrivnings- eller ombygningsarbejde, hvilket betyder at der ikke forelå nogle objektive beviselementer der kan understøtte parternes hensigt.

Idet sagen allerede var afgjort, da der var tale om en privatpersons afståelse af aktiver, havde Skatterådet ikke behovet at tage stilling til købers hensigt og eventuelle objektive beviselementer. Dette gjorde de, og deres fortolkning af sagen konkluderes til ikke at være i overensstemmelse med EU-Domstolens praksis og MSD.

I sagen SKM2014.247.SR lagde Skatterådet vægt på at bygningen på ejendommen var i god stand og at det ud fra de foreliggende oplysninger ikke ville ske ændring af anvendelsen af bygningen. Her henviste Skatterådet dermed ikke til nogle objektive beviselementer, da deres to tidligere opstillede kriterier²⁰⁸ ikke var opfyldt. Denne sag ligner SKM2014.177.SR, dog er der i denne allerede vedtaget en lokalplan der muliggør opførelse af bygninger, og det er derfor ikke betinget i købsaftalen.

Skatterådet afgjorde, at der i denne sag var tale om salg af en gammel bebygget fast ejendom, på trods af at det i optionsaftalen fremgik, at køber havde fuldmagt til at forhandle med kommunen med henblik på gennemførelse af boligprojekt. Denne afgørelse anses at være i overensstemmelse med EU-Domstolens praksis og MSD.

Det skal dog påpeges at sagen ligner SKM2014.177.SR tilstrækkeligt meget til at der kan være tvivl om Skatterådets praksis, samt om neutralitetsprincippet, da formålet med transaktionen var den samme i begge sager.

²⁰⁸ Købers hensigt fremgår af købsaftalen og sælger er involveret i nedrivning

I SKM2015.234.SR henviste Skatterådet til J.J. Komen og Woningstichting, og mente derved at der skulle lægges afgørende vægt på parternes hensigt, såfremt de kunne understøttes af objektive beviselementer, når der laves en samlet vurdering af transaktionen, samt at parternes hensigt til at betale moms af transaktionen skulle tages i betragtning. Skatterådet tillagde det afgørende betydning at sælger er vidende om købers hensigter, samt at sælger har deltaget i møder med kommunen, og fandt at der var tale om levering af en byggegrund, da det var sælgers hensigt.

I købsaftalen fremgik der en betingelse om vedtagelse af en ny lokalplan, og en ansvarsfraskrivelse for sælger, hvilket Skatterådet betragtede som objektive beviselementer. Det er dog allerede konkluderet at sælgers ansvarsfraskrivelse ikke kan anses for et objektivt beviselement. Det er også slået fast at en betingelse om vedtagelse af ny lokalplan ikke kan anses for et objektivt beviselement. Sælger foretog i denne sag heller ingen aktive skridt for at fremme vedtagelsen af lokalplanen. Dermed skal det vurderes om sælgers viden om købers hensigt med ejendommen kan anses som et objektivt beviselement, da sælger havde kendskab til den planlagte anvendelse af grunden. Dette blev behandlet i kapitel 4, hvor det blev konstateret at sælgers viden om købers hensigt ikke kan tillægges afgørende betydning såfremt det ikke understøttes af objektive beviselementer, hvor sælger foretager en handling eller har påtaget sig en forpligtelse. Da sælger ikke foretager sig noget aktivt for at frembringe en byggegrund, understøttes hensigten i denne sag ikke af objektive beviselementer.

Dermed kan sælgers viden om købers hensigt med den fremtidige anvendelse af ejendommen, ikke anses som udtryk for sælgers hensigt om at frembringe en byggegrund, og derved vurderes afgørelsen ikke at være i overensstemmelse med EU-Domstolens praksis og MSD.

I sagen SKM2015.538.SR henviser Skatterådet til Woningstichting, og påpeger at de skal foretage en samlet vurdering af transaktionernes omstændigheder, og at parternes hensigt skal inddrages, såfremt de understøttes af objektive beviselementer.²⁰⁹ De henviser ydermere til Don Bosco i form af muligheden for at omkvalificere på baggrund af analog fortolkning²¹⁰, derfor fortolker de, at der godt kan være tale om en byggegrund, selvom den eksisterende bygning eller en del af denne stadig består. Da sælgeren ikke er involveret i nedrivningen, er der ikke tale om en samlet transaktion, og dermed menes anvendelsen af Don Bosco ikke at være korrekt. Den analoge fortolkning er dog også i strid med MBKGs ordlyd, der siger at en byggegrund skal forstås som et ubebygget areal²¹¹, samt med MSD hvis formål kun er at fritage ubebyggede grunde for moms.²¹²

²⁰⁹ SKM2015.538.SR, s. 6, med henvisning til sag C-543/11, Woningstichting Maasdriel, præmis 36

²¹⁰ Afsnit 4.2.1.3 *Subjektiv vurdering*

²¹¹ MBKG § 56, stk. 1

²¹² MSD artikel 135, stk. 1, litra k

Skatterådet lagde vægt på at køber havde erklæret sin hensigt om at nedrive bygningerne og opføre nye, og dermed betalte for en byggegrund. Ydermere mente de ikke at det skulle have betydning at sælger fortsat lejede bygninger efter overtagelsen. På overdragelsestidspunktet var det ikke muligt for køber at udføre den påtænkte anvendelse grundet planforholdene. Der var en forventning om at der ville blive givet tilladelse, og derfor var det ikke en betingelse i købsaftalen. Skatterådet afgjorde at der var tale om levering af en byggegrund, men da der ikke var mulighed for at opføre nye bygninger på overdragelsestidspunktet, skal det vurderes om det er korrekt kun at afgøre på baggrund af parternes hensigt.

Som tidligere konkluderet kan købers hensigt ikke stå alene, og da det er på overdragelsestidspunktet det afgøres om der skal betales moms af transaktionen²¹³, opfyldes dette ikke da det på overdragelsestidspunktet ikke var muligt at opføre nye bygninger. Denne sag blev dermed afgjort på baggrund af fremtidige begivenheder, der først ville være realiseret efter transaktionens gennemførelse, og dermed forelå der på overdragelsestidspunktet ikke nogle objektive beviselementer.

Skatterådets afgørelse vurderes dermed ikke at være i overensstemmelse med EU-Domstolens praksis og MSD.

5.1.5 Omgåelsestilfælde

I sagen SKM2014.496.SR henviser Skatterådet til Don Bosco, og påpeger at den eksisterende bygningen på ejendommen skal nedrives og der skal opføres en ny, hvorfor de mener der er tale om en byggegrund. I Don Bosco havde sælger dog påbegyndt nedrivningen, hvilket ikke var tilfældet i denne sag.

Købsaftalen indeholdte en betingelse vedrørende vedtagelse af lokalplan, hvilket tidligere fastslået ikke kan anses som et objektive beviselement. Skatterådet påpegede at bygningens omfang udgjorde en lille del i forhold til arealet, og anvendte dette til at understøtte deres afgørelse. Dette blev tidligere anset for at være i overensstemmelse med EU-Domstolens praksis og MSD, men i denne sag foreligger der ikke en vedtagelse af ny lokalplan, hvilket betyder at denne er hæftet med en del usikkerhed. Derfor vurderes det ikke at bygningens beskedne omfang i forhold til arealet kan anses som et objektive beviselement.

Skatterådet påpegede ydermere at bygningen skulle skifte anvendelse, så den opfyldte hensigten med lokalplanen. Dette lå dog ikke fast, og derved bør det anses som en variabel, hvilket tidligere er konstateret ikke kan anses som et objektive beviselement.

²¹³ Afsnit 2.1.2 Momsretlige grundprincipper

Skatterådet påpegede til sidst at det ikke kunne udelukkes at bygningen blev nedrevet, hvilket klart er uhjemlet og uden støtte i EU-Domstolens praksis.²¹⁴ Derved kan dette ikke anses som et objektive beviselement. Det bør også bemærkes at Skatterådet med denne argumentation om at det ikke kunne udelukkes at bygningen blev nedrevet, skærper praksis yderligere. Hvis Skatterådet fremover anvender denne argumentation, vil alle overdragelser af bygninger kunne klassificeres som byggegrunde i momsmæssig forstand.

Skatterådets afgørelse anses ikke for at være i overensstemmelse med EU-Domstolens praksis.

5.1.6 Sammenfattende om Skatterådets praksis

Skatterådet har over de senere år skærpet deres praksis, og lægger nu afgørende vægt på købers hensigt når det skal vurderes om der er tale om en fast ejendom eller en byggegrund. De vurderer bl.a. købers hensigt ud fra sælgers viden om denne. Skatterådets afgørelser viser at de i flere sager ikke har konkrete objektive beviselementer til at understøtte parternes hensigt, samt at de ikke tillægger bygningens karakter betydning længere, før de mener at der er tale om en byggegrund. Skatterådets fortolkning af hvad der kan anvendes som objektive beviselementer, stemmer ikke overens med EU-Domstolens opstillede eksempler. Derved vurderes det at Skatterådets fortolkning af hensigtsvurderingen går ud over EU-Domstolens fortolkning, og Skatterådets praksis anses dermed for ikke at være i overensstemmelse med EU-Domstolens praksis og MSD.

5.2 Landsskatterettens praksis

5.2.1 SKM2014.554.SR og SKM.2016.82.LSR

Landsskatteretten ændrede Skatterådets afgørelse, hvilket skete på baggrund af at Landsskatteretten lagde afgørende vægt på at der på overdragelsestidspunktet eksisterede en bygning på ejendommen. Dermed mente de, at det ville være i strid med ordlyden i MBKG § 56, stk. 1, at klassificere leveringen som levering af en byggegrund. Dermed afviste Landsskatteretten at de to transaktioner var sammenhængende.

Det er relevant at undersøge om det er Landsskatterettens eller Skatterådets afgørelse, der er i overensstemmelse med EU-Domstolens praksis og MSD.

²¹⁴ Sonne, Niclas Holst og Hansen, Ulrik Holst: Moms på salg af fast ejendom – skærpelse af praksis efter "salamimetoden", s. 6, afsnit 6.4.2

Skatterådet henviste i deres afgørelse til Don Bosco, og påpegede at afgørelsen beror på en objektiv vurdering af samtlige involverede parterers hensigter med transaktionerne.²¹⁵ De påpegede ydermere at når købsaftalen var betinget af at køber indgik aftale om boligprojekt, samt at købesummen var fastsat på baggrund af en stipuleret byggeret, så er det at anse som et objektivt beviselement for, at grunden var beregnet til at blive bebygget.²¹⁶

Handlen mellem havnen og byggeselskabet var betinget af, at der blev indgået aftale om opførelse af ungdomsboliger, samt at den endelig lokalplan blev vedtaget. Disse betingelser tillagde Skatterådet afgørende vægt i deres afgørelse.

Købers hensigt er at frembringe en byggegrund, hvilket må stå klart for sælger i og med købsaftalen er betinget af at køber kan opføre boliger, men som tidligere konstateret, så kan sælgers viden om købers hensigt ikke anses som et objektivt beviselement.²¹⁷

Dermed skal det undersøges om de øvrige betingelser i købsaftalen kan anvendes som objektive beviselementer, der kan understøtte parternes hensigt om at frembringe en byggegrund.²¹⁸

Det er tidligere konstateret at en betingelse om vedtagelse af en ny lokalplan ikke kan anses for et objektivt beviselement.²¹⁹

Det er ved gennemgangen af EU-Domstolens praksis konstateret at Domstolens praksis i Don Bosco, J.J. Komen og Woningstichting taler for at objektive beviselementer skal være handlinger foretaget af eller forpligtelser påtaget af sælger.²²⁰ I denne sag foretager sælger ingen aktive handlinger eller påtager sig forpligtelser, hvilket dermed betyder at der ifølge EU-Domstolen ikke kan være tale om et objektivt beviselement.

EU-Domstolen har i deres omfattende praksis gjort det klart at der ved kvalifikationen af faktum skal tages hensyn til den økonomiske virkelighed eller den kommercielle realitet.²²¹ I denne sag er det relevant at se på dette, da købers hensigt som nævnt reelt set er at frembringe en byggegrund og opføre nye bygninger.

²¹⁵ SKM2016.82.LSR, s. 10

²¹⁶ SKM2014.554.SR, s. 22

²¹⁷ Jf. afsnit 4.1.5 *Sammenfatning af EU-Domstolens praksis*

²¹⁸ Sag C-543/11, Maastricht, præmis 32 og 36 og sag C-326/11, J.J. Komen, præmis 33

²¹⁹ Jf. afsnit 5.1.4 *Subjektiv vurdering*

²²⁰ Jf. afsnit 4.1.5 *Sammenfatning af EU-Domstolens praksis*

²²¹ Jensen, Dennis Ramsdal og Stensgaard, Henrik: Sodrningen mellem byggegrunde og bebygget fast ejendom, s. 4, afsnit 4: EU-Domstolens praksis.

Ydermere vil købsaftalen bortfalde hvis der ikke projekteres en totalentreprise på grunden, hvilket indebærer at bygningerne skal nedrives før dette kan realiseres.²²² I og med købsaftalen vil bortfalde hvis ikke hensigten om at nedrive og opføre bygninger kan opfyldes, vil hensigten i denne sag ikke kunne ses som en variabel, ligesom i tidligere sager. I denne sag kan der dermed argumenteres for at hensigten udgør et objektivet beviselement i sig selv, da transaktionerne ikke vil finde sted hvis denne ikke opfyldes.

Der skal derfor tages stilling til om hensigten, og dermed den kommercielle realitet, kan lægges til grund for at der skal omkvalificeres til en byggegrund, selvom sælger ikke foretager nogle aktive handlinger eller påtager sig nogle forpligtelser.

Der er i denne sag ikke tvivl om købers hensigt, og at denne vil blive opfyldt, da transaktionen afhænger af at den opfyldes, hvilket taler for at den kommercielle realitet skal tages i betragtning ved kvalifikationen af faktum. I og med købers hensigt opfyldes, er der ingen tvivl om at der bliver leveret en byggegrund, og dermed er den kommercielle realitet med transaktionen at levere en byggegrund. Dette betyder at der kan ses bort fra at der på ejendommen eksisterer en bygning på overdragelsestidspunktet.

Hvis den kommercielle realitet af denne transaktion ikke blev betragtet, altså at der bliver leveret en byggegrund, så ville transaktionen kunne føre til konkurrenceforvridning.

Det er tidligere konstateret at EU-Domstolen påpeger at fritagelser skal fortolkes strengt, men at undtagelser til fritagelserne ikke skal fortolkes strengt.²²³ Dette påpeger Skatteministeriet også overfor Vestre Landsret, da de påpeger at momsfrigørelsen skal forbeholdes de transaktioner, hvor den faste ejendom ved overdragelsen er bestemt til at forblive en gammel bygning med tilhørende jord.²²⁴

Ud fra ovenstående analyse omkring den kommercielle realitet, anses Skatterådets afgørelse for at være i overensstemmelse med EU-Domstolens praksis, dog anvender Skatterådet ikke den kommercielle realitet som argumentationen for deres afgørelse, hvilket kan undre. Skatterådet baserer deres afgørelse på EU-Domstolens afgørelser i Don Bosco, J.J. Komen og Woningstichting, men deres fortolkning af disse sager er ikke begrundelse nok for at omkvalificere til en byggegrund, da der ikke er en direkte sammenhæng mellem omstændighederne.

²²² SKM2016.82.LSR, s. 3

²²³ Afsnit 4.1.5 *Sammenfatning af EU-Domstolens praksis*

²²⁴ SKM2017.439.VLR, s. 21

Handlen mellem byggeselskabet og boligselskabet var betinget af aftale om totalentreprise samt af at boligselskabet opnåede støttetilsagn fra kommunen. Disse to betingelser taler for at transaktionen ikke gennemføres medmindre parternes hensigt realiseres, og derved udgør hensigten ikke en variabel.

Ydermere kan denne transaktion sammenlignes med handlen i Don Bosco, da der er tale om en sammensat leverance. Her er det dog ikke sælger der står for nedrivningen, men derimod køber selv. Aftalen om at opføre nye bygninger afhænger dog af at køber nedriver bygningerne, og derved ville det være kunstigt at opdele transaktionerne.²²⁵

Denne transaktion er sammenlignelig med transaktionen mellem havnen og byggeselskabet, og der skal tillægges vægt på den kommercielle realitet, som er at levere en byggegrund, og dermed anses Skatterådets afgørelse vedrørende denne transaktion også korrekt. Det skal dog igen påpeges at de ikke anvender den kommercielle realitet som argumentationen.

Landsskatteretten lagde i deres afgørelse afgørende vægt på ordlyden i MBKG § 56, stk. 1, der siger at en byggegrund skal forstås som et ubebygget areal. Derudover lagde de også vægt på at sælger ikke var involveret i nedrivningsarbejdet, der skulle ske for boligselskabets egen regning og risiko, og de påpegede derved at der ikke var tale om en sammensat leverance, som i Don Bosco.

Landsskatteretten tager slet ikke parternes hensigt i betragtning, hvilket EU-Domstolen klart har slået fast skal indgå i en samlet vurdering af transaktionernes omstændigheder, såfremt de kan understøttes af objektive beviselementer.²²⁶ Ydermere tillægger Landsskatteretten ikke den kommercielle realitet nogen betydning, hvilket ifølge EU-Domstolen i J.J. Komen og Woningstichting har anvist at den skal, da denne er bestemmende for kvalifikation af faktum.

Landsskatterettens afgørelse vurderes ikke at være i overensstemmelse med EU-Domstolens praksis og MSD, da de kun tillægger bygningens eksistens på overdragelsestidspunktet vægt.

5.2.2 SKM2013.824.SR og SKM2016.634.LSR

Landsskatteretten ændrede i denne sag udelukkende Skatterådets afgørelse vedrørende matrikel c, igen med henvisning til at der eksisterede en bygning på overdragelsestidspunktet, og det ville dermed være i

²²⁵ Jensen, Dennis Ramsdal og Stensgaard, Henrik: Sondringen mellem byggegrunde og bebygget fast ejendom, s. 6, afsnit 6.4.3: SKM2014.554.SR

²²⁶ Afsnit 4.1.5 *Sammenfatning af EU-Domstolens praksis*

strid med MBKG §56, stk. 1, at klassificere matrikel c som en byggegrund. Da Landsskatteretten var enig i Skatterådets vurdering af matrikel a og b, lægges det til grund at denne vurdering er i overensstemmelse med EU-Domstolens praksis og MSD.

Det skal hermed undersøges om Skatterådets og Landsskatterettens afgørelser vedrørende matrikel c er i overensstemmelse med EU-Domstolens praksis og MSD.

Skatterådet lagde i deres afgørelse vægt på at købers hensigt var at nedrive den eksisterende bygning, og henviste derfor til Woningstichting, da de mente at der skulle foretages en samlet vurdering af transaktionens omstændigheder hvor parternes hensigt skulle betragtes, såfremt de er understøttet af objektive beviselementer. Skatterådet lagde afgørende vægt på at det ikke var købers hensigt at fortsætte udlejningsvirksomheden, men derimod erhvervede de ejendommen med henblik på at nedrive den eksisterende bygning og opføre nye bygninger. Købers hensigt om at opføre hotel, kontorer og butikker fremgik af det betingede skøde, samt at det var en betingelse at den nye lokalplan blev vedtaget. Derudover fremgik det også at sælger aktivt skulle medvirke til at fremme vedtagelsen af den nye lokalplan.

Det skal dermed vurderes om dette er tilstrækkeligt for at udgøre en aktiv handling fra sælgers side, da det lægger fast hvad købers hensigt er, og denne skal kunne understøttes af objektive beviselementer.

Sælger var ikke involveret i nedrivningen af bygningen, men deltog dog aktivt i det forberedende arbejde for at opnå en vedtagelse af ny lokalplan. Selvom den nye lokalplan vedtages, er det stadig usikkert om køber vil føre nedrivningen og opførelsen af de nye bygninger ud i livet. Dermed udgør hensigten på overdragelsestidspunktet en variabel, og dermed kan der ikke være tale om en byggegrund.

Skatterådets afgørelse anses derfor ikke for at være i overensstemmelse med EU-Domstolens praksis og MSD, da hensigten ikke understøttes af objektive beviselementer.

Landsskatteretten mener ikke at der er grundlag for at lægge til grund, at man i denne sag kan lægge afgørende vægt på købers hensigt med udgangspunkt i EU-Domstolens afgørelse i Woningstichting, da der ikke er tale om et ubebygget areal.²²⁷ Som tidligere nævnt viser EU-Domstolens praksis at der ved kvalifikationen af faktum skal tages hensyn til den økonomiske virkelighed eller den kommercielle realitet,

²²⁷ SKM2016.634.LSR, s. 46

hvilket de bl.a. har påpeget i J.J. Komen og Woningstichting. Når Landsskatteretten vælger at se bort fra disse to sager og vurderingen af parternes hensigt, så anses det for ikke at være EU-konform fortolkning.

Landsskatteretten påpeger ligesom i SKM2016.82.SR at Skatterådet ikke har henvist til særlige forhold vedrørende bygningernes størrelse eller tilstand set i forhold til f.eks. arealets størrelse eller andre omstændigheder, som eventuelt kunne føre til et andet resultat.²²⁸ Dette viser at Landsskatteretten er tilbøjelig til at omkvalificere en fast ejendom til en byggegrund, såfremt karakteren af bygningen sammenholdt med arealet, taler for at der efter en samlet vurdering er tale om en byggegrund.

Landsskatteretten påpeger i denne sag at såfremt der på overdragelsestidspunktet eksisterer en bygning på ejendommen, hvis karakter sammenholdt med arealet ikke taler for omkvalificering, så skal hensigten ikke tillægges afgørende betydning.

Landsskatterettens afgørelse vurderes at være i overensstemmelse med EU-Domstolens praksis og MSD, dog skal det påpeges at baggrunden for afgørelsen ikke er i overensstemmelse med EU-Domstolens praksis og MSD. Dette skyldes at Landsskatteretten påpeger at hensigten ikke skal tages i betragtning, hvilket det klart fremgår af EU-Domstolens praksis at den skal. Derimod eksisterer der ikke tilstrækkelige objektive beviselementer, der kan understøtte hensigten i denne sag, hvilket burde have været begrundelsen for at der ikke skulle omkvalificeres til en byggegrund.

5.2.3 Sammenfattende om Landsskatterettens praksis

Det kan ud fra analysen af Landsskatterettens praksis konkluderes at afgørelsen i SKM2016.82.LSR ikke er i overensstemmelse med EU-Domstolens praksis og MSD, hvorimod SKM2016.634.LSR er i overensstemmelse med EU-Domstolens praksis og MSD. Landsskatteretten begrundede begge afgørelser med at det ville være i strid med ordlyden af MBKG § 56, stk. 1, at omkvalificere til en byggegrund, hvilket ikke er tilstrækkeligt til at begrunde afgørelsen, da der ifølge EU-Domstolen skal tillægges betydning til hensigten med transaktionen. Dermed kan det konkluderes at det er et tilfælde at SKM2016.634.LSR ender med at være i overensstemmelse med EU-Domstolens praksis og MSD, da Landsskatteretten ikke anvender praksis korrekt. Begrundelsen for afgørelsen burde have været at der ikke var tilstrækkelige objektive beviselementer til at understøttes hensigten.

²²⁸ SKM2016.634.LSR, s. 46

5.3 Samlet vurdering af hvorvidt dansk administrativ praksis er i overensstemmelse med EU-Domstolens praksis og MSD

Skatterådets praksis er blevet skærpet meget frem mod i dag, og de tillægger købers hensigt afgørende vægt, uanset om den fremgår direkte eller ej. De anvender tilmed sælgers viden om købers hensigt, som objektivet beviselement. Landsskatteretten har i deres to afgørelser ikke inddraget EU-Domstolens praksis på området, men i stedet udelukkende fokuseret på ordlyden af den danske lov.

Når Landsskatteretten udelukkende begrundet deres afgørelse i MBKG § 56, stk. 1, er det et udtryk for at de er af den opfattelse at det uden tvivl ville være i strid med dennes ordlyd at omkvalificere bebygget grund til en byggegrund. Men da ML og MBKG er implementeret på baggrund af MSD, ville det ikke være at fortolke contra legem, at tillægge hensigten betydning.

Skatterådets praksis viser at hensigten bliver tillagt afgørende betydning, dette gør sig gældende uanset om den understøttes af objektive beviselementer, som EU-Domstolens praksis klart siger at den skal. Ydermere fremgår det også af EU-Domstolens praksis at hver sag skal vurderes særskilt, og der i hver sag skal laves en samlet vurdering af de konkrete omstændigheder.

Som nævnt i kapitel 4 kommer de seneste års indstillinger til Skatterådet fra Skatteforvaltningen, hvilket kan tale for at Skatterådets praksis er blevet formet af Skatteforvaltningen. Ud fra ovenstående analyse ses det at Landsskatterettens praksis ikke anvender EU-Domstolens praksis i deres afgørelser og derfor påpeger at hensigten ikke kan tillægges betydning når det skal vurderes om der er tale om en byggegrund. De påpeger dog at bygningens karakter i forhold til arealet kan have betydning når det skal vurderes om der er tale om en byggegrund. Skatterådet og dermed også Skatteforvaltningen tillægger dog hensigten afgørende vægt, når de skal vurdere om der er tale om en byggegrund.

Når det kan konkluderes at Landsskatteretten ikke anvender EU-Domstolens praksis for at nå frem til deres afgørelse, falder dette ud til Skatteforvaltningens fordel i forhold til deres styresignal, da de netop her anvender EU-Domstolens praksis for at præcisere deres opfattelse af en byggegrund. Det skal dog stadig påpeges at Skatteforvaltningen er gået for vidt i deres fortolkning af hvornår der er tale om et objektivet beviselement, og dermed også deres fortolkning af EU-Domstolens praksis, hvilket også påpeges af Dansk Erhverv, Danske Advokater og FSR – danske revisorer.

Kapitel 6 - Konklusion

Det kan konkluderes at dansk administrativ praksis i relation til fortolkningen af hvornår der er tale om en byggegrund i momsmæssig forstand, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra b, siden indførelsen i 2011 og frem til i dag ikke er klar og entydig. Skatteforvaltningen ville med deres styresignal fra januar 2017 forsøge at præcisere hvornår de mente der var tale om en byggegrund. Det kan dog ud fra høringssvarene til deres udkast, som ikke er ændret meget i forhold til det endelige, ses at Dansk Erhverv, Danske Advokater og FSR – danske revisorer ikke mener at styresignalet er til nogen gavn i forhold til præciseringen af byggegrunde.

Skatterådet har skærpet deres praksis over de seneste år, hvilket betyder at hvis de mener at det er sandsynligt at købers hensigt om at nedrive og opføre nye bygninger, vil blive opfyldt så vil det være levering af en byggegrund. Skatterådets praksis viser at de lægger afgørende vægt på hensigten, også selvom denne ikke kan understøttes af objektive beviselementer og bygningens karakter på overdragelsestidspunktet.

Skatteforvaltningen anvendte i deres styresignal Skatterådets praksis, og dermed også deres egen, for at præcisere hvilke momenter der skal tillægges vægt, når der skal vurderes om der er tale om en byggegrund. De præciserede deres opfattelse af EU-Domstolens praksis, og anvendte ligeledes denne som støtte til deres momenter, og ud fra Skatterådets praksis og styresignalet ses det at hensigtsvurderingen bliver tillagt afgørende betydning når der foretages en samlet vurdering af omstændighederne.

I Skatterådets første afgørelser efter 2011 vurderes det at Skatterådets praksis er i overensstemmelse med EU-Domstolens praksis og MSD, da de begrunder deres afgørelser i bygningens karakter, samt understøtter hensigten med reelle objektive beviselementer. Dog kan det konkluderes at Skatterådets senere afgørelser ikke er i overensstemmelse med EU-Domstolens praksis og MSD, da de begrunder deres afgørelser med hensigten, og påpeger at denne understøttes af objektive beviselementer. Disse objektive beviselementer falder dog uden for rammerne i forhold til hvad EU-Domstolen betragter som objektive beviselementer.

Skatterådet betragter eksempelvis betingelser i købsaftalen samt beskrivelse af købers hensigt i købsaftalen som objektive beviselementer, hvilket ikke ifølge EU-Domstolen kan anses som objektive beviselementer. EU-Domstolen har gjort det klart at objektive beviselementer skal være aktive handlinger foretaget af eller forpligtelser påtaget af sælger vedrørende nedrivningsarbejdet. Ydermere betragter Skatterådet også sælgers viden om købers hensigt som et objektive beviselement, hvilket også går imod EU-Domstolens praksis.

Når Skatterådet tillægger hensigten afgørende betydning, og understøtter denne i objektive beviselementer der klart ikke følger EU-Domstolens praksis, vurderes det at Skatterådet fortolker undtagelsen vedrørende byggegrunde strengt. I praksis betyder dette at såfremt købers hensigt er at nedrive og opføre nye bygninger, så vil der være tale om en byggegrund. Dermed tillægges de eksisterende bygninger ingen betydning. Det vurderes ikke at Skatterådet fortolker EU-konformt, hvilket medlemsstaterne er forpligtet til.

Skatterådets skærpelse af praksis har resulteret i at nogle sager er blevet indbragt for Landsskatteretten. Landsskatteretten lægger afgørende vægt på ordlyden i MBKG § 56, stk. 1, og dermed mener de ikke der kan være tale om en byggegrund såfremt der er en eksisterende bygning på ejendommen på overdragelsestidspunktet. Derudover påpeger de at der også skal tillægges vægt på bygningens karakter og omfang sammenholdt med arealet og dets byggemuligheder, hvilket Skatterådet også gjorde i deres første afgørelser, men siden er gået væk fra.

Landsskatterettens afgørelse i SKM2016.82.LSR er ikke i overensstemmelse med EU-Domstolens praksis og MSD, da de udelukkende begrunder den med ordlyden i MBKG § 56, stk. 1. Der burde i stedet være blevet lagt vægt på den kommercielle realitet, hvilket ud fra omstændighederne og betingelserne i købsaftalen klart var at levere en byggegrund. Dette var Skatterådet kommet frem til, dog ikke med begrundelse i den kommercielle realitet, men udelukkende på baggrund af købers hensigt.

Landsskatterettens afgørelse i SKM2016.634.LSR er derimod i overensstemmelse med EU-Domstolens praksis og MSD, dog ikke på baggrund af deres begrundelse i MBKG § 56, stk. 1, som de igen udelukkende anvender som begrundelse. Det kan derfor vurderes som tilfældigt at afgørelsen er i overensstemmelse med EU-Domstolens praksis og MSD, da Landsskatteretten ikke anvender EU-Domstolens retsregler og praksis korrekt. I SKM2016.634.LSR burde afgørelsen være begrundet i at der ikke var tilstrækkelige objektive beviselementer til at understøtte hensigten, og dermed ikke ordlyden i MBKG § 56, stk. 1.

Samlet kan det dermed konkluderes at Skatterådets og Landsskatterettens praksis ikke er fuldstændig i overensstemmelse med EU-Domstolens praksis og MSD på området for byggegrunde. I og med at Landsskatteretten ikke anvender EU-Domstolens praksis korrekt, hvorimod Skatterådet anvender EU-Domstolens praksis korrekt, men overfortolker denne, vurderes det at det er Skatterådets praksis der er mest i overensstemmelse med EU-Domstolens praksis og MSD. Skatterådet bør dog finde vej tilbage til deres oprindelige EU-konforme fortolkning af EU-Domstolens praksis og MSD.

Del 3 – Problematikken i praksis

Kapitel 7 - Perspektivering

7.1 Perspektivering

Ovenstående analyse viser at der er ikke er en klar og entydig praksis, hvilket skaber usikkerhed på markedet for fast ejendom. Denne usikkerhed eksisterer stadig, da Skatteforvaltningen og Skatterådet har opretholdt deres praksis selvom Landsskatteretten har underkendt deres restriktive praksis.²²⁹ Denne usikkerhed i praksis gør at fagpersoner anbefaler at man beder om et bindende svar fra Skatteforvaltningen vedrørende den momsmæssige behandling af et køb eller salg af en ejendom.²³⁰ Dette betyder at det for købere og sælgere bliver lidt mere besværligt at færdiggøre ejendomshandler, da de for at være helt sikre på den momsmæssige behandling skal vente på at Skatteforvaltningen får behandlet deres anmodning om et bindende svar. Med denne usikkerhed kan det frygtes, at sælgere for at sikre sig mod senere opkrævning af moms, vil forhøje deres priser med momssatsen, så de er dækket ind hvis handlen af Skatteforvaltningen vurderes at skulle have indeholdt moms. Da det er usikkert om momsen vil blive opkrævet vil priserne på ejendomsmarkedet være bundet op på usikkerhed, hvilket vil kunne føre til fastfrysning af markedet, ligesom det gjorde med bilmarkedet, da det var usikkert hvad der ville ske med registreringsafgiften.²³¹

Dansk administrativ praksis bør derfor snarest muligt blive mere klar og entydig, så denne usikkerhed forsvinder.

7.1.1 Perspektivering til EU-lov

Det er i artiklen *"Sondringen mellem byggegrunde og bebygget fast ejendom"*²³² blevet foreslået at løse problemet ad lovgivningens vej, ved at kigge på MSD artikel 18, litra a.

Denne bestemmelse siger at *"Medlemsstaterne kan sidestille følgende transaktioner med levering af varer mod vederlag:*

- a) *en afgiftspligtig persons udtagning til brug for sin virksomhed af en vare, som er produceret, frembragt, udvundet, forarbejdet, indkøbt eller indført som led i virksomhedsøvelsen, når*

²²⁹ Engvang, Asger Hauchrog og Holme, Jakob: Nye styresignaler vedrørende moms og fast ejendom, s. 3

²³⁰ Christensen, Randi: Fast ejendom – hvad afgør om salget er momspligtigt?, s. 6

²³¹ Theiden, Amalie: Bekymret bilbranchen: »Der er en kæmpe uro. Fok er holdt op med at købe biler«

²³² Jensen, Dennis Ramsdal og Stensgaard, Henrik: Sondringen mellem byggegrunde og bebygget fast ejendom, s. 5

erhvervelsen af en sådan vare hos en anden afgiftspligtig person ikke ville give ham ret til fuldt fradrag af momsen.”²³³

Formålet med denne bestemmelse er at medlemsstaterne kan sikre at virksomheder, der ved køb af varer fra tredjemand ikke ville kunne opnå momsfradragets ret udtagningsbeskattes, såfremt den pågældende vare produceres internt i virksomheden.²³⁴ Denne bestemmelse er allerede benyttet i ML §§ 6 og 7, der vedrører udtagningsmoms for afgiftspligtige personer der for egen regning opfører bygninger, med anvendelse af egne ansatte. Dette skal sikre neutralitet, således at det for den afgiftspligtige person bliver det samme som hvis der var ansat en tredjemand til opførelsen.

I relation til området omkring moms på salg af byggegrunde, kunne lovgiver implementere denne bestemmelse, hvilket ville betyde at en afgiftspligtig person, der som led i sin virksomhed ved nedrivning af en bygning frembringer en byggegrund, skal betale udtagningsmoms.²³⁵

Indførelsen af denne bestemmelse ville betyde at køber kommer til at betale moms som hvis byggegrunden var erhvervet fra tredjemand. Ydermere vil det heller ikke være nødvendigt at diskutere den subjektive hensigt, hvilket vil styrke retssikkerheden.²³⁶ Dermed vil det kunne sikres fremover at når der frembringes en byggegrund, uanset om der erhverves en byggegrund eller køber selv frembringer denne som led i sin virksomhed, så vil der blive tillagt moms. Dette må siges at være formålet med ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra b, der siger at byggegrunde er en undtagelse til momsfritagelsen for fast ejendom, og derfor skal pålægges moms.

²³³ MSD artikel 18, litra a

²³⁴ Jensen, Dennis Ramsdahl og Stensgaard, Henrik: Sondringen mellem byggegrunde og bebygget fast ejendom i momsretten, s. 6

²³⁵ Jensen, Dennis Ramsdahl og Stensgaard, Henrik: Sondringen mellem byggegrunde og bebygget fast ejendom i momsretten, s. 6

²³⁶ Jensen, Dennis Ramsdahl og Stensgaard, Henrik: Sondringen mellem byggegrunde og bebygget fast ejendom i momsretten, s. 6

Litteraturliste

Bøger:

- Blume, Peter: Juridisk metodelære, 4. udgave, Jurist- og Økonomiforbundets forlag, 2006
- Dekov, Erik og Engsig, John: Moms, Energi, Lønsum – En Lærebog om afgifter, 4. udgave, Karnov Group Denmark A/S, 2014
- Egholm Elgaard, Karina Kim: Interaktionen mellem momsretten og indkomstskatteretten, Jurist- og Økonomiforbundets forlag, 2016
- Evald, Jens og Schaumburg-Müller, Sten: Retsfilosofi, retsvidenskab og retskildelære, 1. udgave, Jurist- og Økonomiforbundets forlag, 2004
- Henkow, Oskar og Thygesen, Jette: Grundlæggende momsretlige principper, 1. udgave, Jurist- og Økonomiforbundets forlag, 2015
- Jepsen, Anders Strandet: Moms og aktiviteter i forbindelse med værdipapirer, 1. udgave, Thomson Reuters Professional A/S, 2010
- Juul, Mette: Moms på tværs – Momsret i et bredere perspektiv, 1. udgave, Karnov Group Denmark A/S, 2013
- Nielsen, Ruth og Tvarnø, Christina D.: Retskilder og retsteorier, 4. udgave, Jurist- og Økonomiforbundets forlag, 2014
- Ramsdahl Jensen, Dennis: Merværdiafgiftspligten, 1. udgave, Jurist- og Økonomiforbundets forlag, 2004
- Stensgaard, Henrik: Fradragsret for merværdiafgift, 1. udgave, Jurist- og Økonomiforbundets forlag, 2004

Artikler:

- RR.2015.04.0060, Sonne, Niclas Holst og Hansen, Ulrik Holst: Moms på salg af fast ejendom – skærpelse af praksis efter "salamimetoden"
- U.2016B.269: Nielsen, Ruth og Tvarnø, Christina D.: Ajos-sagens betydning for rækkevidden af EU-konform fortolkning i forhold til det almindelige EU-retlige princip om forbud mod alder diskrimination
- RR.SM.2016.5, Jensen, Dennis Ramsdahl og Stensgaard, Henrik: Sondringen mellem byggegrunde og bebygget fast ejendom i momsretten
- Engvang, Asger Hauchrog og Holme, Jakob: Nye styresignaler vedrørende moms og fast ejendom

- SR-SKAT 2/2017: Christensen, Randi: Fast ejendom – hvad afgør om salget er momspligtigt?
- Theiden, Amalie: Bekymret bilbranchen: »Der er en kæmpe uro. Fok er holdt op med at købe biler«, Berlingske, besøgt den 9. november 2018

Afgørelser fra EU-Domstolen:

- Sag C-6/64, Costa Enel
- Sag C-468/93, Gemeente Emmen
- Sag C-461/08, Don Bosco
- Sag C-326/11, J.J. Komen
- Sag C-543/11, Woningstichting Maasdriel

Afgørelser fra Danske Domstole:

- Sag BS-82/2016-VLR (SKM2017.439.VLR)

Afgørelser fra Skatterådet og Landsskatteretten:

- SKM2010.745.SR
- SKM2011.6.SR
- SKM2012.416.SR
- SKM2012.505.SR
- SKM2012.640.SR
- SKM2012.718.SR
- SKM2013.160.SR
- SKM2013.215.SR
- SKM2013.309.SR
- SKM2013.824.SR
- SKM2014.177.SR
- SKM2014.247.SR
- SKM2014.496.SR
- SKM2014.554.SR
- SKM2015.234.SR

- SKM2015.538.SR
- SKM2016.82.LSR
- SKM2016.634.LSR

Love:

- RÅDETS DIREKTIV 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, Momssystemdirektivet
- Traktat om Den Europæiske Union, 92/C 191/01 af 7/2 1992.
- Traktaten om Den Europæiske Unions Funktionsmåde, 2012/C 326/01
- LBK nr. 760 af 21/06/2016, Momsloven
- LBK nr. 1529 af 16/04/2018, Planloven
- BEK nr. 808 af 30/06/2015, Momsbekendtgørelsen

Diverse:

- SKM.2017.27.SKAT – Moms på salg af byggegrunde
- Den Juridiske Vejledning 2018-2; afsnit D.A.
- <https://skat.dk/skat.aspx?oid=2234475>, besøgt senest den 22. oktober 2018 kl. 15.40
- Høringssvar Danske Advokater
- Høringssvar Dansk Erhverv
- Høringssvar FSR – danske revisorer