

Kandidatafhandling, Cand.merc.aud, CBS, Maj 2017

Moms vedr. udlejning af fast ejendom

Momsloven vedr. udlejning af fast ejendom og efterfølgende salg

Forfatter: Marianne Gutfeld Telling

Vejleder: Casper Bjerregaard Eskildsen

Indholdsfortegnelse

1.	Introduktion	1
1.1	Indledning.....	1
1.2	Problemfelt	2
1.3	Problemformulering	3
1.4	Afhandlingens formål og målgruppe	4
1.4.1	Formål.....	4
1.4.2	Målgruppe.....	4
1.5	Afgrænsning	5
1.6	Metode.....	6
1.6.1	Datagenereringsmetode	6
1.6.2	Validitet og reliabilitet.....	7
1.7	Kildekritik.....	8
1.8	Begreber og terminologi.....	8
2.	Analyse	9
2.1	Rangorden og samspil imellem retskilderne.....	9
2.1.1	EU retskilder.....	9
2.1.2	Nationale retskilder.....	11
2.1.3	Samspillet mellem EU-ret og national ret	13
2.2	Definition af en afgiftspligtig person og afgiftspligtig levering	14
2.2.1	Afgiftspligtig person (subjektiv momspligt)	14
2.2.2	Afgiftspligtig levering (objektiv momspligt).....	17
2.3	Definition af fast ejendom	18
2.3.1	Bygninger	19
2.3.2	Byggegrunde.....	19
2.4	Historie	21
2.5	Moms ved udlejning af fast ejendom	23
2.6	Moms på salg af fast ejendom - hovedregel	24
2.7	Moms ved salg af nye bygninger og byggegrunde – undtagelse	25
2.7.1	Levering af en byggegrund med gammel bygning	25
2.7.2	Særsålt levering af en bebygget grund	28
2.7.3	Levering af nye bygninger	30
2.7.4	5 års reglen	31
2.7.5	Anden og efterfølgende levering	32

2.7.6	Ombygningsarbejde i væsentligt omfang	33
2.7.7	Bygning med tilhørende jord	35
2.7.8	Sammenfatning.....	36
2.8	Momsfrit salg efter udlejning – ML § 13, stk. 2.....	37
2.9	Gældende EU ret ved salg af fast ejendom efter udlejning	39
2.10	Nye styresignaler 2017	43
2.10.1	Styresignal SKM2017.26.SKAT – Moms på fast ejendom – salg efter udlejning	43
2.10.2	Styresignal SKM2017.27.SKAT – Moms på salg af byggegrunde	44
2.11	Dansk praksis ved salg af fast ejendom efter udlejning.....	46
2.11.1	Omfattet af momsfrigtagelsen ved salg af fast ejendom efter udlejning	46
2.11.2	Ikke omfattet af momsfrigtagelsen ved salg af fast ejendom efter udlejning	51
2.12	Sammenholdelse af gældende EU ret og dansk retspraksis.....	56
2.12.1	Afgiftspligtig person der driver økonomisk virksomhed.....	56
2.12.2	Fortolkning af fritagelser og hensigten på erhvervelsestidspunktet	58
3.	Konklusion	64
	Litteraturliste	67

English summary

The Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Common system of value added tax - is the basis for the Danish VAT law. EU law has precedence over national Danish law, and the decisions made by the EU-court, determines the correct interpretation of the VAT Directive.

The objective of this thesis, is to analyze and determine if Danish practices on applying VAT on delivery of new buildings and building land, after the letting of immovable property, is in accordance with the EU-courts interpretation of the VAT Directive.

The main rule regarding VAT on the supply of immovable property is a part of the transactions that are exempt from VAT in the Danish VAT law §13, subsection 1, number 9. This is an implementation of the VAT Directive article 135, letter j and k.

The exception to the main rule is the implementation of the VAT Directive article 12 in the Danish VAT law §13, subsection 1, number 9, letter a and b, that does not exempt the supply of new buildings or parts of a building and of the land on which the building stands and the supply of building land.

The leasing or letting of immovable property is also exempt from VAT in the Danish VAT law §13, subsection 1, number 8 and in the VAT Directive article 135, letter l.

The Danish VAT law §13, subsection 2, states that the supply of goods used solely for an activity exempted under §13, shall be exempt from VAT. This is equal to the VAT Directive article 136.

To determine if the sale of a new building or building land, once it has been rented out in accordance with the Danish VAT §13, subsection 1, number 8, is exempt from VAT in accordance with §13, subsection 2, or it is not exempt from VAT in accordance with §13, subsection 1, number 9, letter a and b, the specifics regarding the transaction is taken into consideration.

The conclusion is, that the Danish practices on VAT exemption on delivery of new buildings and building land, after the letting of immovable property, seem to be more restrictive than the EU-courts interpretation of the VAT Directive, and in some cases, deprives the Danish VAT §13, subsection 2 its eligibility.

1. Introduktion

1.1 Indledning

Danmarks finansielle bidrag til EU, ligesom de øvrige medlemsstater, består bl.a. af en andel af det fælles beregningsgrundlag for medlemsstaternes moms¹. Det har derfor været nødvendigt at harmonisere beregningsgrundlaget, herunder især bestemmelserne om momspligten og momsfritagelserne i alle medlemsstaterne, for at opnå en retfærdig fordeling af finansieringsforpligtelsen mellem medlemslandene. Dette er gjort ved gennemførelsen af EF's 6. momsdirektiv², hvorfor den danske Merværdiafgiftslov bygger på Momssystemdirektivet (MSD).

Der er dog ikke fuldstændig harmonisering af momsgrundlaget, da momspligten og momsfritagelserne ikke er ens i alle medlemsstater. Medlemsstaterne kan beholde deres nuværende ordning for en række nærmere specificerede varer og tjenesteydelser, uagtet at disse ikke er i overensstemmelse med direktivets hovedbestemmelser, indtil videre³.

Levering af fast ejendom er som udgangspunkt moms fritaget i Danmark, jf. Momsloven (ML) § 13, stk. 1, nr. 9, men i kølvandet på regeringens fremlæggelse af skattereformen i 2009 kaldet "Forårspakke 2.0", hvor målet var at finansiere skattelettelser på arbejde, ved at have færre særordninger og give mindre støtte til erhvervslivet⁴, blev lov nr. 520 af 12/06/2009 vedtaget, hvor MSD artikel 12, stk. 1, litra a og b blev indføjet i ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra a og b, hvorefter følgende salg for afgiftspligtige personer ikke længere er omfattet af denne fritagelse:

- a) Levering af en ny bygning eller en ny bygning med tilhørende jord
- b) Levering af en byggegrund, uanset om den er byggemodnet, og særskilt levering af en bebygget grund

Ved handel med fast ejendom kan det være afgørende, hvorvidt erhvervelsen for køber er pålagt moms eller ej. Den økonomiske konsekvens af momsen kan derfor være afgørende for hvorvidt en handel finder sted eller ej, da momsbeløbet udgør en betydelig meromkostning, såfremt køber ikke har ret til fradrag.

Som opfølgning på indførelse af denne momspligt ved salg af nye bygninger og byggegrunde fra 1. januar 2011, har der i flere tilfælde været afgivet bindende svar og afsagt domme, i de tilfælde, hvor der er tale om udlejning af fast ejendom, da en undtagelse til disse regler er, at der dog stadig, under visse forudsætninger, har været mulighed for momsfrit salg efter udlejning af nye bygninger og byggegrunde, jf. ML § 13, stk. 2.

¹ Den juridiske vejledning, 2017-1, D.A.1.4 Momsens indførelse

² Rådets direktiv 77/388/EØF

³ Pedersen (2015), s. 12

⁴ Forårspakke 2.0 – vækst, klima, lavere skat, 2009, side 6

1.2 Problemfelt

Formålet med ML § 13, stk. 2 er at undgå, at der bliver pålagt moms 2 gange for samme transaktion, det såkaldte neutralitetsprincip. Såfremt en virksomhed opfører en ejendom til momsfri aktiviteter, som udlejning af fast ejendom jf. ML § 13, stk. 1, nr. 8, er der ikke adgang til momsfradrag ved opførelsen. Såfremt virksomheden skulle pålægge moms ved et efterfølgende salg af ejendommen, ville der ske momsregning 2 gange, uden at der samtidig havde været adgang til momsfradrag⁵.

I de scenarier hvor en bygning er opført med henblik på udlejning, og denne efter opførelse lejes ud på standard vilkår, må der være en formodning om, at et efterfølgende salg, imens ejendommen fortsat er klassificeret som en ny bygning jf. ML, vil være momsfritaget, da dette salg vil være omfattet af salg jf. ML § 13, stk. 2. Dette er dog ikke altid tilfældet, da Skatterådets bl.a. i sit bindende svar SKM2016.105.SR, afviser spørgers anmodning om et momsfritaget salg, hvor spørger påtænker at sælge en ny bygning der udelukkende har været anvendt til udlejning, og hvor der ikke er afløst moms ved opførelsen.

Som følge af manglende klarhed på området, forsøger SKAT med to nye styresignaler på området fra 2017 at specificere i hvilke tilfælde der vil skulle pålægges moms ved salg af fast ejendom efter udlejning og ved salg af byggegrunde⁶. Det første styresignal SKM2017.26.SKAT, som er en opfølgning til et udkast fra 2014, omhandler ”Moms på fast ejendom – salg efter udlejning” og det andet SKM2017.27.SKAT omhandler ”Moms på salg af byggegrunde”.

Ifølge bl.a. PWC og Kromann Reumert, skærper Skatterådet praksis på et forkert grundlag i afgørelsen SKM2016.105.SR, hvilket skaber en usikker retstilstand på området. Samtidig har PWC udtrykt at SKATs nye styresignaler efter deres opfattelse er betænkelige, da de to styresignaler er i tråd med den seneste skærpede praksis fra SKAT, som er sket efter SKAT har fået medhold i flere afgørelser i Skatterådet og en enkelt afgørelse i Landsskatteretten, som formentlig ligger til grund for, at SKAT nu udsender den reviderede version af styresignalet om ”Moms på fast ejendom – salg efter udlejning”⁷.

Konsekvensen af skærpelsen i forhold til muligheden for momsfrit salg af fast ejendom efter udlejning medfører, at der er usikkerhed omkring anvendelsesområdet for momsfritagelsesbestemmelsen i ML § 13, stk. 2. SKAT har i styresignalet om salg af fast ejendom efter udlejning ifølge KPMG forsøgt at indarbejde en formodningsregel om, at ML § 13, stk. 2 som udgangspunkt ikke finder anvendelse, og at det er sælgers pligt at godtgøre det modsatte⁸.

⁵ Pedersen (2016), s. 154

⁶ Engvang (2016) Hardball fra SKAT – moms og fast ejendom

⁷ Engvang (2016) Hardball fra SKAT – moms og fast ejendom

⁸ Grøndahl (2016) Momspligt ved salg af fast ejendom – nye styresignaler fra SKAT på vej

1.3 Problemformulering

Hvorvidt SKAT må opstille den i forrige afsnit nævnte formodningsregel eller pålægge en sælger en bevisbyrde i en sådan grad, at det er umuligt at godtgøre, at ejendommen opfylder betingelserne for momsfrigtagelse⁹, kan der stilles spørgsmålstejn ved, hvorfor det er interessant at undersøge, hvorvidt denne praksis er i overensstemmelse med EU rettens lovgivning og retspraksis på området. Denne afhandling vil derfor have til formål at analysere, fortolke og udlede gældende ret vedrørende den momsmæssige behandling ved salg af nye bygninger og byggegrunde efter udlejning.

Hvilket vil lede hen til en begrundet stillingtagen til afhandlingens hovedspørgsmål:

Er dansk praksis vedr. muligheden for at anvende Momsloven § 13, stk. 2, til momsfrigtagelse ved salg af nye bygninger og byggegrunde efter udlejning, i overensstemmelse med gældende EU ret?

I det nedenstående er problemformuleringens hovedspørgsmål konkretiseret i en række underspørgsmål. Disse underspørgsmål skal bidrage til at besvare problemformuleringen.

- *Hvornår er der tale om en afgiftspligtig person og afgiftspligtig levering?*
- *Hvad er de danske regler for moms på udlejning af fast ejendom og byggegrunde?*
- *Hvad er de danske regler for moms på salg af fast ejendom og byggegrunde som hovedregel?*
- *Hvad forstås der ved nye bygninger og byggegrunde?*
- *Hvad er undtagelserne i de danske regler til hovedreglen om momsfrigtagelse af salg af fast ejendom, for så vidt angår salg af nye bygninger og byggegrunde?*
- *Hvad betyder bestemmelsen i ML § 13, stk. 2, for salg af ejendomme og grunde der ved udlejning har været omfattet af momslovens bestemmelser i § 13, stk. 1, nr. 8?*
- *Hvad er EU retsstillingen på området?*
- *Hvad er indholdet af de nye styresignaler SKM2017.26.SKAT om "Moms på fast ejendom – salg efter udlejning" og SKM2017.27.SKAT om "Moms på salg af byggegrunde"?*
- *Hvilken praksis kan udledes af de bindende svar afgivet fra SKAT på området?*

⁹ Grøndahl (2016) Momspligt ved salg af fast ejendom – nye styresignaler fra SKAT på vej

1.4 Afhandlingens formål og målgruppe

1.4.1 Formål

Formålet med min afhandling er, at undersøge om dansk praksis er i overensstemmelse med gældende EU ret vedrørende muligheden for at anvende momsloven § 13, stk. 2, til momsfritagelse ved salg af nye bygninger og byggegrunde efter udlejning.

Afhandlingen har både et praktisk og et teoretisk formål. Det praktiske formål er, at bidrage til en øget forståelse for, hvad dansk praksis og EU ret er. En øget forståelse for virksomheder vil sætte beslutningstagere i en bedre position til at vurdere, om salg af nye bygninger og byggegrunde efter udlejning er momspligtigt eller momsfritaget. Til hjælp for dette vil afhandlingen give et detaljeret billede af de forhold, som påvirker retspraksis.

Det teoretiske formål med opgaven vil være at udvælge områder inden for salg af fast ejendom, der vil være anvendelige til at analysere afhandlingens empiri¹⁰. De områder jeg vælger indenfor, vil blive anvendt til at redegøre for, om retspraksis under givne forudsætninger skal ændres. Undersøgelsen har således også et påvirkende formål. De dele af teori jeg udvælger, vil blive anvendt til at forklare rangorden, definitioner og praksis.

1.4.2 Målgruppe

Projektet har primært tre målgrupper. Den første er lovgiver, der bland andet har udsendt nye styresignaler på området, for at præcisere praksis og på baggrund af dette vil jeg tage stilling til om det er i overensstemmelse med gældende EU ret.

Den anden målgruppe, som afhandlingen vil være interessant for, er den gruppe af virksomheder der udlejer fast ejendom. De vil kunne læse om momspligt i teoretisk perspektiv, som kan give dem et bredere perspektiv for den praktiske forståelse af retspraksis.

Den sidste målgruppe, som afhandlingen vil være interessant for, er andre studerende eller interesserede i afhandlingens emne (herunder rådgivere). Denne målgruppe vil få glæde af afhandlingen, hvis de især interesserer sig for udlejning af fast ejendom, men ligeledes salg af bygninger og byggegrunde. Målgruppen vil især finde sammenkædningen mellem disse områder og afhandlingens resultater interessante og brugbare.

¹⁰ Andersen (2008), s. 26

1.5 Afgrænsning

Da dansk ret sammenholdes med EU rettens bestemmelser i afhandlingen, vil analysen være begrænset til fast ejendom beliggende i Danmark, da salg af udenlandske ejendomme ikke kan pålægges dansk moms.

Det er et sigte med afhandlingen at belyse salg af ejendomme der har været lejet ud efter hovedreglen i ML § 13, stk. 1, nr. 8, der fritager udlejning og bortforpagtning af fast ejendom for afgift. Det er derfor ikke relevant i afhandlingen nærmere at beskrive udlejning af værelser i hoteller eller lignende, lokaler hvor lejeperioden er kortere end en måned, udlejning af campingpladser, parkeringspladser, reklamepladser og opbevaringsbokse, da disse er undtaget for hovedreglen om momsfritagelse for udlejning eller bortforpagtning af fast ejendom, og derfor ikke kan være omfattet af ML § 13, stk. 2.

Afhandlingens fokus er på momspligten ved et salg, den udgående afgift, og der vil derfor ikke nøjere blive gennemgået fradragsreglerne i forbindelse med erhvervelse af fast ejendom, eller omkostninger forbundet med levering af fast ejendom ved et salg.

Privatpersoners udlejning og salg af fast ejendom vil kun blive behandlet i det omfang, hvor der sondres imellem hvorvidt der er tale om en privatperson der handler i denne egenskab, eller om denne ved et salg skal anses som en afgiftspligtig person. Afhandlingen vil derfor begrænse sig til at behandle afgiftspligten såfremt der er tale om en afgiftspligtig person. Retsstillingen såfremt den der udlejer er frivilligt momsregistreret vil ligeledes ikke blive behandlet.

Blandet benyttede ejendomme er ikke medtaget i afhandlingen, hvorfor der heller ikke tages stilling til overdragelse af reguleringsforpligtelsen ved salg af disse ejendomme.

Domme fra EU-domstolen og bindende svar fra SKAT er udvalgt med henblik på bedst muligt at belyse problemstillingen.

1.6 Metode

I denne afhandling anvendes retsdogmatik til den analytiske behandling af problemformuleringen. Opgaven har til hensigt at beskrive, fortolke og analysere gældende ret ifølge EU-retten indenfor moms på levering af bygninger og byggegrunde¹¹, samt muligheden for undladelse af at pålægge moms i visse tilfælde efter udlejning af disse¹², og efterfølgende sammenholde dette med dansk praksis, for at udlede om denne er i overensstemmelse med gældende ret.

Afhandlingens problemformulering vil blive analyseret og besvaret ved en gennemgang af MSD og domme afsagt af EU-domstolen, dansk lovgivning og bindende svar fra SKAT. ML er formuleret på baggrund af MSD, hvorfor EU domstolens afgørelser vedrørende fast ejendom, har afgørende betydning for udledningen af gældende ret på området. Dansk retspraksis på området vil blive belyst ved en gennemgang af afsagte domme og bindende svar fra SKAT, samt SKATs vejledninger vedr. nye bygninger og byggegrunde.

For at underbygge analysen af lovbestemmelserne i forhold til retspraksis, vil relevante artikler fra revisions- og advokatfirmaer inddrages i gennemgangen, da disse typisk er inddraget i anmodninger om bindende svar fra SKAT, hvorfor deres holdning til og analyse af SKATs praksis, vurderes at være relevant.

1.6.1 Datagenereringsmetode

Det er min opfattelse, at denne afhandlings problemstilling kræver forskelligartet datamateriale. Da mit formål med undersøgelsen, som tidligere nævnt, er at afdække hvorvidt jeg kan konkludere om dansk retspraksis er i overensstemmelse med gældende EU ret, tages der udgangspunkt i en kvalitativ analyse¹³. I den kvalitative analyse er der gjort brug af sekundære data.

Sekundære data

Jeg har i min litteratursøgning forsøgt at få en så alsidig og nuanceret synsvinkel på emnet som muligt. Litteratursøgningen har således været et forsøg på at kombinere forskellige typer af dokumenter, der kan komplementere hinanden, hvilket omfatter faglitteratur, rets dokumenter, cirkulærer og forskerdata (faglige artikler)¹⁴. Jeg har både litteratur fra danske som internationale kilder.

Til brug for denne dataindsamling, har jeg gjort brug af internettet, idet jeg har gennemset diverse hjemmesider. Jeg skal i den forbindelse gøre opmærksom på, at noter, der henviser til internetsider, efterfølgende kan være ændret. Med hensyn til de sekundære data bygger analysen således på offentligt tilgængeligt materiale. Dette betyder, at nogle aspekter af analysen er belyst meget, mens andre aspekter er mere sparsomt behandlet.

¹¹ Se afsnit 2.1 om rangorden og samspil imellem retskilderne

¹² Blume (2016), s. 40

¹³ Andersen (2008), s. 150

¹⁴ Andersen (2008), s. 159-161

Min litteratursøgning sluttede **15. maj 2017**, hvorfor litteratur offentliggjort efter denne dato ikke kan forventes behandlet i afhandlingen.

1.6.2 Validitet og reliabilitet

I dette afsnit vil jeg diskutere afhandlingens reliabilitet og validitet. De negative aspekter omkring opgaven validitet har ikke til hensigt at ”diskvalificere” afhandlingen, men blot gøre det klart hvor afhandlingen har sine svagheder. Disse svagheder skal der tages højde for i forbindelse med konklusionen på afhandlingens resultater.

Reliabilitet (pålidelighed) er et udtryk for, om opgavens undersøgelse ville få det samme resultat ved gentagelse. Det skal være muligt for andre eller mig selv, at gennemføre undersøgelsen igen og opnå de samme resultater. Jeg vil kunne opnå en høj reliabilitet i afhandlingen ved at dokumentere den fremgangsmåde som jeg har anvendt ved dataindsamlingen. Selvom der er pålidelighed til stede i afhandlingen, er dette ikke ensbetydende med en høj grad af validitet (gyldighed)¹⁵.

Validitet indebærer at, at jeg med opgavens valgte metode har været i stand til at undersøge, det jeg gerne ville. Dette opnås ved triangulering, hvilket betyder flere informationskilder for at sikre sig mod ensidigt informationsgrundlag dette sker blandt andet ved at definere praksis ud fra mere end én afgørelse. Endvidere for at sikre sig mod fejlagtige informationer, der kan påvirke validiteten negativt¹⁶.

Vurderingen af undersøgelsens validitet vil give et udtryk for, om afhandlingens resultater kan generaliseres, hvilket sker ved at angive, under hvilke forudsætninger/præmisser disse kan anvendes i andre kontekstsituationer.

¹⁵ Andersen (2008), s. 83

¹⁶ Andersen (2008), s. 83

1.7 Kildekritik

Som i det før nævnte afsnit, vil afhandlingen inddrage artikler fra revisions- og advokatfirmaer, til belysning af disses kritik i forhold til SKATs fortolkning af gældende ret i de bindende svar. Der kan dog være et problem ved, om især fagartikler er pålidelige. Disse artikler er skrevet af personer, der har en personlig holdning til problematikken. Dette kan gøre det svært for udenforstående at skelne mellem, hvilken holdning den enkelte forfatter har, og hvilken holdning den givne virksomhed har, som forfatteren repræsenterer.

Med mine dokument- og litteraturstudier har jeg forsøgt at være kritisk overfor materialet. Dette er nødvendigt, fordi ophavspersonerne til artiklerne kan udlægge et synspunkt med et bestemt formål for øje. Med andre ord kan man ikke være sikker på, at det er objektivitet, der præger indholdet i artiklen. Jeg har dog prøvet at forholde mig objektiv, men jeg vil altid være farvet af min egen baggrund og personlige holdninger. På trods af dette har jeg efter min egen bedste evne søgt en objektiv synsvinkel. Jeg vil dog gøre opmærksom på at det ikke er muligt at være fuldstændig objektiv.

Desuden har jeg vurderet litteraturens værdi og troværdighed. Jeg har fokuseret på, om materialet er repræsentativt, fuldstændigt og om det viser en tendens inden for emnet.

Jeg mener, at jeg med den sammensætning af litteratur, jeg har valgt, har forsøgt at give et så nuanceret billede som muligt til besvarelse af afhandlingens problemformulering.

1.8 Begreber og terminologi

Afhandlingen anvender synonyme begreber som afgiftspligtig og momspligtig, afgiftsfritaget og momsfrataget, samt afgift og moms. Det er valgt på baggrund af, at den juridiske litteratur også anvender forskellige ord til at betegne samme begreber.

Med Momssystemdirektivet menes Rådets direktiv 2006/112/EF hvilket forkortes til MSD.

Med Momsloven menes Bekendtgørelse af lov om merværdiafgift (momsloven) LBK nr. 760 af 21/06/2016, hvilket forkortes til ML.

Med Momsbekendtgørelsen menes Bekendtgørelse om merværdiafgift (momsbekendtgørelsen) BEK nr. 808 af 30/06/2015 med senere ændring BEK nr. 1909 af 29/12/2015, hvilket forkortes til MBK.

2. Analyse

2.1 Rangorden og samspil imellem retskilderne

Gældende ret tager udgangspunkt i de to hovedretskilder:

- Retsforskriften
Fortolkelige lovregler, der sjældent har helt entydig mening
- Den retlige afgørelse
Ligeledes fortolkelig, men er samtidig konkret, idet den fastlægger hvad ret er i forhold til en specifik situation. Afgørelser viser retsforskriften og andre retskilders anvendelse.¹⁷

Udgangspunktet for fastlæggelsen af hvad der er gældende ret er afgørelsesniveauet, da en lovregel ikke i sig selv er gældende ret, men blot et bidrag. *"Da domstolene i modsætning til forvaltningen træffer endelige afgørelser, har man især interesseret sig for domme som det sted, hvor gældende ret manifesteres."*¹⁸

Regler i Danmark udstedes ikke blot af Folketinget. Danmarks EU-medlemskab medfører at EU-institutioner er tillagt en lang række kompetencer og de har betydning for udstedelsen af forordninger og direktiver jævnfør traktaten om den europæiske union (TEU) og traktaten om den europæiske funktionsmåde (TEUF).¹⁹

Af hensyn til det indre marked og et ønske om at skabe lige konkurrencemæssige vilkår i fællesskabet, er der i høj grad harmonisering indenfor momsområdet i EU²⁰, hvor den EU-retlige regulering i form af direktiver ligger til grund for medlemsstaternes momslovgivning, hvilket også er tilfældet i den danske lovgivning på området. Den EU-retlig regulering har forrang for national ret, og har derfor stor betydning for den danske lovgivning²¹, hvorfor hovedtrækkene i begge vil blive beskrevet nedenfor og sammenholdt, for at give et overblik over retskildernes indbyrdes samspil og ikke mindst rangorden.

2.1.1 EU retskilder

EU retskilderne er opdelt i:

- Primær EU – ret
- Sekundær EU – ret
- Præjudicielle afgørelser fra EU-domstolen²².

EU's traktatgrundlag, grundlæggende rettigheder og almindelige retsprincipper udgør den primære EU-ret. Den primære EU-ret anses i EU-domstolens praksis, som EU's fortolkningsgrundlag²³. EF traktaten

¹⁷ Blume (2016), s. 55

¹⁸ Blume (2016), s. 55

¹⁹ Blume (2016), s. 148

²⁰ Pedersen (2015), s. 11

²¹ Blume (2016), s. 277

²² Blume (2016), s. 154

indeholder de fiskale bestemmelser (art 90-93), hvor art 93 har til formål at fremme harmonisering af de indirekte skatter gennem udstedelse af retsakter²⁴. Grundlaget for det fælles merværdiafgiftssystem, der udtrykkes i form af direktiver, udgør den sekundære EU-ret.

EU-direktiver er bindende for så vidt angår målet, men medlemsstaterne kan selv bestemme måden og formen for gennemførelsen af direktiver. Det afgørende er at den EU-retlige forpligtelse overholdes. Det mest sædvanlige i Danmark er at benytte en lov, men direktiver kan også gennemføres ved en bekendtgørelse.²⁵

EU-retsakter har en anden form end danske love, der er inddelt i artikler og ikke paragraffer. Retsakterne indledes med en præambel, der angiver de overordnede hensyn, der betinger den pågældende retsakt. Præambelen bidrager også til forståelsen af de enkelte artikler. Det kan lægges til grund at præambelen er et væsentligt fortolkningsbidrag, fordi præambelen som artiklerne under processen mod vedtagelsen af en retsakt også diskuteres, og præambelen bliver også vedtaget.

Den 1. januar 2007 trådte det nyeste direktiv (momssystemdirektiv 2006/112/EU) i kraft og erstattede hermed det tidligere sjette momsdirektiv 77/388/EØF.

Da MSD ikke har til sigt at ændre på indholdet af bestemmelserne, men der er alene tale om en præcisering af disse i forhold til det tidligere sjette momsdirektiv, er den tidligere retspraksis efter det sjette momsdirektiv stadig relevant²⁶. Dermed bliver retspraksis fra det sjette momsdirektiv således anvendt analogt på MSD igennem hele opgaven, uden yderligere henvisning.

EU-domstolen er den øverste autoritative fortolker af EU-retten, jævnfør traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde (TEUF) artikel 267. EU-domstolen består af en dommer fra hvert medlemsland, og det er blandt andet domstolens opgave at tage stilling til om gældende EU-retsakter er anvendt korrekt og udtale sig om, hvorledes disse retsakter skal forstås, hvorfor praksis herfra spiller en central rolle ved denne afhandlings påvisning og analyse af gældende ret.

”Den Europæiske Unions Domstol har kompetence til at afgøre præjudicielle spørgsmål:

- a) om fortolkningen af traktaterne*
- b) om gyldigheden og fortolkningen af retsakter udstedt af Unionens institutioner, organer, kontorer eller agenturer.*

²³ Blume (2016), s. 154

²⁴ Blume (2016), s. 277

²⁵ Dekov (2014) s. 30

²⁶ Jf. Momssystemdirektivet (Rådets direktiv 2006/112/EF), præambelen, punkt 3

Såfremt et sådant spørgsmål rejses ved en ret i en af medlemsstaterne, kan denne ret, hvis den skønner, at en afgørelse af dette spørgsmål er nødvendig, før den afsiger sin dom, anmode Domstolen om at afgøre spørgsmålet.

Såfremt et sådant spørgsmål rejses under en retssag ved en national ret, hvis afgørelser ifølge de nationale retsregler ikke kan appelleres, er retten pligtig at indbringe sagen for Domstolen.”²⁷

Præjudikater fra EU-domstolen stammer dels fra traktatbrudssager anlagt af Kommissionen efter TEUF artikel 258, dels fra præjudicielle afgørelser efter TEUF artikel 267. Ved en dom afgjort af EU-domstolen, anvises til den rette fortolkning, men den endelige afgørelse træffes på baggrund af dette af de nationale retsinstanser.

De nationale retsinstanser kan forelægge EU-domstolen spørgsmål i form af en præjudiciel anmodning, hvis der er tvivl om fortolkningen eller gyldigheden af EU-retten. Hvis der ikke er appelmulighed for den nationale rets afgørelse, har den nationale ret imidlertid pligt til at forelægge spørgsmålet for EU-domstolen til præjudiciel afgørelse, såfremt der er tvivl om fortolkningen af EU-retten. Det er alene EU-domstolens opgave at give bindende juridisk rådgivning til de nationale retsinstanser, hvorefter det tilkommer dem at træffe den endelige afgørelse på baggrund af EU-domstolens fortolkning²⁸.

2.1.2 Nationale retskilder

Den øverst rangerende nationale retskilde i Danmark er Grundloven²⁹, hvor det af § 43 fremgår ”... *ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov*...”. Denne bestemmelse er indsat for at sikre en demokratisk styring, gennemførelse og kontrol med skatteopkrævningen, da Folketinget har den eksklusive kompetence til dette³⁰.

Begrebet ”skat” i grundlovens § 43 defineres negativt som ”*Pligtmæssige betalinger til det offentlige, der ikke kan anses som vederlag for tilsvarende eller konkret modydelse fra det offentlige*”. Både skatter og afgifter vil være omfattet af loven, ligeledes direkte og indirekte skatter, hvor moms er omfattet af sidstnævnte, da skattekravet opgøres og opkræves hos andre end dem, der endelig skal bære beskatningen.

Det nationale retskildegrundlag udgøres af merværdiafgiftsloven (senere momsloven), som er udtryk for implementering af merværdiafgiftsdirektiverne³¹. ML uddybes nærmere i Momsbekendtgørelsen (MBK). Bekendtgørelser følger loven og har samme funktion som en lov. Hvis en minister udsteder en

²⁷ TEUF artikel 267

²⁸ Blume (2016), s. 154

²⁹ Jf. Danmarks Riges Grundlov LOV nr. 169 af 05/06/1953

³⁰ Blume (2016), s. 43

³¹ Dekov (2014), s. 20

bekendtgørelse, der strider mod en lov, vil bekendtgørelsen være ugyldig³². Endvidere må en bekendtgørelse ligeledes ikke stride mod EU-retten.

Det er også ofte tilfældet, at den danske domspraksis anvender forarbejderne til loven, og især, når forarbejderne fører til en rimelig og fornuftig forklaring eller løsning³³. I EU-retten anvendes forarbejderne ikke som en retskilde, men mere som en objektiv formålsfortolkning.

I Danmark udgøres det øvrige retskildemateriale af retspraksis fra Højesteret, landsretterne og byretterne, administrativ praksis fra Landsskatteretten og det tidligere Momsnævn samt administrative forskrifter, der bl.a. omfatter den juridiske vejledning og bindende svar.

Højesterets og landsrettens præjudikater vægter stort som retskilde og er bindende for administrative myndigheder. Den administrative praksis fra landsretterne kan også tillægges en vis retskildemæssig betydning, da klageinstansen har en domstolslignende karakter og er uafhængig af det administrative hierarki³⁴.

SKAT udgiver to gange årligt den juridiske vejledning, der blandt andet er en samling og fortolkning af de gældende momsregler³⁵. Den juridiske vejledning adskiller sig fra de førnævnte retskilder, ved kun at være bindende for de underordnede myndigheder og dermed ikke forpligter borgerne. *"Den juridiske vejledning, som SKAT udgiver, indeholder en fremstilling af hovedparten af de regler og praksis i tilknytning hertil, som gælder på SKATs område.*

Vejledningen giver udtryk for SKATs opfattelse af gældende praksis og har cirkulærestatus."³⁶

Borgerne vil dog kunne påberåbe sig at blive indrømmet en retsstilling svarende til den i den juridiske vejledning beskrevne, for så vidt indholdet ikke er i direkte strid med højere rangerende retskilder, da SKAT er bundet heraf ifølge den forvaltningsmæssige lighedsgrundsætning og retssikkerhedsprincippet.

"Den juridiske vejledning ajourføres to gange årligt, pr. 1. januar og pr. 1. juli med vedtagen lovgivning og med praksis. Vejledningen angiver gældende ret pr. ajourføringsdatoen, denne gang 1. januar 2017. Samtidig vil ny lovgivning, afgørelser mv. der er indarbejdet i vejledningen fremgå af oversigten "Hvad er nyt", der findes i hvert hovedafsnit i vejledningen.

Afgørelser mv., der offentliggøres efter ajourføringen og som har betydning for told- og skatteforvaltningen, vil løbende blive offentliggjort på skat.dk under Jura, afgørelser, domme, kendelser, styresignaler mv."³⁷

³² JF. Grundloven § 43

³³ Blume (2016), s. 185

³⁴ Blume (2016), s. 248

³⁵ Den juridiske vejledning 2017-1, Udtryk for gældende ret

³⁶ Den juridiske vejledning 2017-1, Om den juridiske vejledning

³⁷ Den juridiske Vejledning 2017-1, Udtryk for gældende ret

2.1.3 Samspillet mellem EU-ret og national ret

Direkte anvendelig EU-ret har forrang for al national ret³⁸. MSD er implementeret i dansk ret i den danske momslovgivning, og spiller som udgangspunkt kun en rolle i fortolknings - henseende. En borger kan vælge at påberåbe sig direktivbestemmelserne frem for ML, hvis MSD ikke er implementeret korrekt. Der kan være tilfælde, hvor en borger er stillet bedre i direktivets bestemmelser end i forhold til ML.

Men MSD kan ikke jævnføre EU-domstolens praksis pålægge virksomheden forpligtelser, der går ud over dem, der kan udledes af den nationale implementeringslovgivning. I situationer hvor virksomheden er stillet bedre ifølge implementeringslovgivningen end MSD, kan virksomheden læne sig op ad implementeringslovgivningen, eksempelvis hvis ML fritager afgiftspligtige transaktioner fra beskatning i et større omfang end MSD.³⁹

Danmark er som alle øvrige medlemsstater forpligtet til at overholde direktivkonform fortolkning. Det betyder, at de danske administrative myndigheder og domstole skal fortolke de i dansk ret inkorporerede bestemmelser i overensstemmelse med direktivernes bestemmelser. Dette har betydning hvor MSD kan anses implementeret korrekt, men hvor ordlyden i ML giver anledning til flere fortolknings muligheder. I dette tilfælde vælges den fortolkningsmåde, der er bedst i overensstemmelse med MSD.

På baggrund af dette kan det konkluderes, at EU-retten har en gyldighed i henhold til princippet om forrang, der står over medlemsstaternes herunder Danmarks nationale ret⁴⁰. Derfor skal anvendelse af ML bestemmelser være i direktivkonform fortolkning og det medfører, at rets anvendende myndigheder skal være opmærksomme på praksis fra EU-domstolen, da EU-domstolen fastlægger den korrekte fortolkning af MSD og dermed også ML.

Afhandlingen vil derfor både inddrage EU-retskilder og nationale retskilder ved fremstillingen af gældende ret.

³⁸ EU-rettens forrang, 1. oktober 2010 og Dekov (2014), s. 30

³⁹ Dekov (2014), s. 30

⁴⁰ EU-rettens forrang, 1. oktober 2010 og Dekov (2014), s. 30

2.2 Definition af en afgiftspligtig person og afgiftspligtig levering

I det følgende vil begreberne afgiftspligtig person og hvornår der er tale om afgiftspligtig levering blive gennemgået, dette er relevant, da de er afgørende for den momsmæssige behandling ved salg af fast ejendom. Gennemgangen skal give en forståelse af hvornår afgiftspligten indtræder og hvilke betingelser der skal være opfyldt for at en levering bliver afgiftspligtig.

Momspligten for en given transaktion forudsætter, at tre forhold er opfyldt samtidig:

- 1) Leverandøren skal være en afgiftspligtig person (subjektiv momspligt)
- 2) Det, der leveres, skal i sig selv være omfattet af momspligten (objektiv momspligt)
- 3) Der skal opnås en modydelse for det, der leveres

Først såfremt en afgiftspligtig person foretager en afgiftspligtig levering, af en vare eller ydelse som er omfattet af momspligt, mod betaling eller anden modydelse, indtræder altså momspligten, så der skal pålægges og afregnes udgående afgift af salget⁴¹.

2.2.1 Afgiftspligtig person (subjektiv momspligt)

Definitionen på en afgiftspligtig person kommer fra MSD artikel 9, stk. 1, der definerer at:

Ved "afgiftspligtig person" forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

Ved "økonomisk virksomhed" forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Ved økonomisk virksomhed forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.⁴²

Det er ydermere angivet i MSD artikel 10, at lønmodtagere i ansættelsesforhold ikke kan betragtes som en afgiftspligtig person, da lovteksten udelader disse:

Eftersom økonomisk virksomhed kun kan udøves selvstændigt, jf. artikel 9, stk. 1, er lønmodtagere og andre personer ikke omfattet af momsreglerne, i det omfang de er forpligtede over for deres arbejdsgiver ved en arbejdskontrakt eller ved et andet retligt forhold, som skaber et arbejdstager-arbejdsgiverforhold med hensyn til arbejds- og aflønningsvilkår og arbejdsgiverens ansvar.⁴³

Det er altså afgørende for hvorvidt man bliver en afgiftspligtig person ifølge MSD at der er tale om en selvstændig økonomisk virksomhed, og i denne sammenhæng er det underordnet, hvorvidt der er tale om en

⁴¹ Den juridiske vejledning 2017-1, D.A.4.1.1 Momspligt ved levering af varer og ydelser § 4, stk. 1 og 2

⁴² Jf. MSD artikel 9, stk. 1

⁴³ Jf. MSD artikel 10

virksomhed i selskabsform eller privat regi. Hvorvidt der er tale om en økonomisk virksomhed afhænger heller ikke af formålet med virksomheden, eller om hvorvidt resultatet er positivt eller negativt, men i stedet af hvorvidt materielle eller immaterielle goder i virksomheden udnyttes med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.

Det er dog muligt i EU retten, at blive anset som en afgiftspligtig person, på trods af at der ikke opnås indtægter af en vis varig karakter, ved salg af visse materielle aktiver, ifølge MSD artikel 12, idet det undtagelsesvis kan være at:

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

- a) levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord inden første indflytning*
- b) levering af en byggegrund⁴⁴*

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

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

Medlemsstaterne kan anvende andre kriterier end første indflytning, som f.eks. perioden mellem dagen for bygningens færdiggørelse og dagen for første levering, eller perioden mellem dagen for første indflytning og dagen for senere levering, såfremt disse perioder ikke overstiger henholdsvis fem og to år.⁴⁵

Ved anvendelsen af stk. 1, litra b), forstås ved »byggegrunde« grunde, hvad enten de er byggemodnet eller ikke, når de af medlemsstaterne betragtes som sådanne.⁴⁶

MSD artikel 12, stk. 1, giver mulighed for at medlemsstaterne kan anse enhver som afgiftspligtig person, ved lejlighedsvis og enkeltstående transaktioner.

I de danske regler findes definitionen af en afgiftspligtig person i kapitel 2 i ML. Heraf er afgiftspligtige personer, ifølge ML § 3 stk. 1, juridiske eller fysiske personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed⁴⁷.

En afgiftspligtig person kan derfor, ifølge den juridiske vejledning⁴⁸ der henviser til MSD artikel 9, stk. 1, også være enhver form for selskabs- og virksomhedsdannelse, så en enheds retlige form i den forbindelse er

⁴⁴ Jf MSD artikel 12, stk. 1

⁴⁵ Jf. MSD artikel 12, stk. 2

⁴⁶ Jf. MSD artikel 12, stk. 3

⁴⁷ Jf. ML § 3, stk. 1 og MSD artikel 9, stk. 1

⁴⁸ Den juridiske vejledning 2017-1, D.A.3.1.2.1 Hvad er en momspligtig person?

uden betydning⁴⁹. Afgiftspligtige personer omfatter også virksomheder der er fritaget for registrering efter ML § 47, stk. 1, på trods af at deres leverancer er fritaget for afgift efter ML § 13.

Som før nævnt giver MSD artikel 12, stk. 1 mulighed for at medlemsstaterne kan anse enhver som afgiftspligtig person, ved lejlighedsvis og enkeltstående transaktioner, den danske stat havde derfor en mulighed for at fastsætte kriterier, der medfører momspligt ved denne type transaktioner. Det er dog kun definitioner af begreberne ”bygning” og ”byggegrunde” fra artikel 12, stk. 2 og 3, der er anvendt i den danske lovgivning. Da bemyndigelsen i MSD artikel 12, stk. 1, ikke er udnyttet i ML, er det en betingelse for momspligten, at sælgeren er en afgiftspligtig person, der driver selvstændig økonomisk virksomhed⁵⁰. Det vil sige, at en person ikke kan blive anset for at handle som afgiftspligtig ved lejlighedsvis salg af fast ejendom⁵¹. Endvidere er det en forudsætning, at en afgiftspligtig person ikke handler i egenskab af den pågældendes udøvelse af sin ejendomsret⁵². Det understøttes i EU-domstolens afgørelse i sagerne C-180/10 og C-181/10, Slaby og Kuc, som vil blive redegjort for i afsnit 2.9.

Vurderingen af hvorvidt man er afgiftspligtig eller ej ved salg af fast ejendom, afhænger altså i høj grad af en vurdering af om man handler i egenskab af afgiftspligtig person. Sag C-291/92, Dieter Amber, fremlægger hvordan man skelner mellem om personen handler i privat eller erhvervsregi. Ifølge sagen kan en afgiftspligtig person vælge at bevare en del af et gode i sin privatformue og udelukke det fra momssystemet⁵³. Derved anses man ved salg af private aktiver ikke for at handle i egenskab af afgiftspligtig person.

Overstiger de samlede momspligtige leverancer ikke 50.000 kr. inden for en 12-måneders periode, skal der ikke ske registrering eller betaling af moms, jf. ML § 48, stk. 1. For at denne bestemmelse er gældende, er det nødvendigt at fremhæve, at det kun er afgiftspligtige personer, som ikke er momsfrataget efter ML § 13, der skal registreres, når momspligtig leverance overstiger de 50.000 kr. om året. Selvom en person har en omsætning der ikke overstiger bundgrænsen for registrering, kan vedkommende vælge at lade sig registrere. Det er en frivillig registrering, men har den samme virkning som en almindelig registrering.

Momspligtige personer, der ikke har fast forretningssted her i landet, men er registreringspligtige efter ML § 47, stk. 1, skal registreres her i landet, jf. ML § 47, stk. 2⁵⁴. Udenlandske virksomheder skal altid registreres og betale moms, uanset størrelsen af omsætning. Dermed gælder 50.000 kr. grænsen ikke for disse virksomheder, der er registreringspligtige efter momslovens § 47, stk. 1 og 2⁵⁵

⁴⁹ Den juridiske vejledning 2017-1, D.A.3.1.2.2 – Hvilke personer kan være momspligtige?

⁵⁰ Jf. SKM2012.297.SKAT

⁵¹ Jf. EU- domstolens udtalelse i sagerne C-180/10 og C-181/10

⁵² Jf. SKM2012.297.SKAT

⁵³ Jf. C-291/92, Dieter Amber, præmis 19 og 20

⁵⁴ Den juridiske vejledning 2017-1, D.A.14.1.2 Anmeldelse til registrering ML § 47, stk. 1

⁵⁵ Den juridiske vejledning 2017-1, D.A.14.1.2 Anmeldelse til registrering ML § 47, stk. 1

2.2.2 Afgiftspligtig levering (objektiv momspligt)

Definitionen på afgiftspligtig levering kommer fra MSD artikel 2, stk. 1, litra a og c, der definerer at, levering af varer og ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, er momspligtige transaktioner⁵⁶.

Hvornår der er tale om levering af varer defineres i MSD artikel 14, stk. 1:

Ved "levering af varer" forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.

Af MSD artikel 14, stk. 3, fremgår det ligeledes, at Medlemsstaterne kan anse aflevering af visse byggearbejder som levering af varer.

Af MSD artikel 15, stk. 1, fremgår det, at:

Elektricitet, gas, varme, kulde og lignende sidestilles med materielle goder

Af artiklens stk. 2 kan Medlemsstaterne anse følgende som materielle goder:

- a) Bestemte rettigheder over fast ejendom*
- b) Tinglige rettigheder, som giver indehaveren heraf brugsret til en fast ejendom*
- c) Andele og aktiver, når besiddelsen heraf retligt eller faktisk sikrer rettigheder som ejer eller bruger over en fast ejendom eller en del af en fast ejendom.*

Skal en transaktion være momspligtig ifølge ML, er det afgørende, at der foretages en levering mod vederlag her i landet, af en afgiftspligtig person jf. ML § 4, stk. 1. Ved levering af en vare, skal forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode⁵⁷. Som varer anses fast ejendom, samt gas, vand elektricitet, varme, kulde og lign.⁵⁸

Momspligten er derfor i første omgang afgjort af, om transaktionen/leveringen foretages af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, som leverer en vare eller ydelse i Danmark. Transaktionen vil dog kunne være opfattet af fritagelsesbestemmelser, hvor disse transaktioner er undtaget fra den generelle momspligt, i form af udlejning af fast ejendom og salg heraf. Disse undtagelser til den generelle momspligt, vil blive gennemgået i de respektive afsnit i afhandlingen.

⁵⁶ MSD artikel 2, stk. 1, litra a og c

⁵⁷ ML § 4, stk. 1

⁵⁸ ML § 4, stk. 2

2.3 Definition af fast ejendom

I de fleste situationer er det ret let at afgøre, om et gode eller aktiv har karakter af fast ejendom, men i visse særlige tilfælde kan der opstå tvivl, hvorfor det er nødvendigt at definere hvad der er omfattet af begrebet fast ejendom.

I momsmæssig henseende har definitionen på fast ejendom indtil 31. december 2016, skulle forstås som hele bygninger og enkelte lokaler samt grundstykker, herunder træer, avl på roden, hegn, brønde, anlæg og bygningstilbehør så længe det forefindes på grunden eller bygningen. Ydermere har broer, tunneler, havneanlæg, sports- og idrætsanlæg og lignende også været anset som fast ejendom. I praksis har reglerne i tinglysningslovens § 38, samt reglerne i vurderingsloven og afskrivningsloven været anvendt ved grænsetilfælde. Installationer, som er indlagt til selve anvendelsen af bygningen, til den faste ejendom medgår også, men ikke installationer, til brug for den erhvervsmæssige aktivitet, der foregår i bygningen, da disse skal betragtes som løsørestande i stedet, ifølge tinglysningsloven § 38⁵⁹.

I forbindelse med implementeringen af MSD artikel 47 i de enkelte medlemsstater, der bestemmer at leveringsstedet for ydelser i forbindelse med fast ejendom, er det sted, hvor den faste ejendom er beliggende, har Rådet i gennemførelsesforordning (EU) nr. 1042/2013, artikel 1, stk. 2, litra a), gældende fra 1. januar 2017, i artikel 13b fastlagt en fælles EU definition af begrebet "fast ejendom", hvilket gælder for hele MSD⁶⁰, hvorefter følgende anses for at være fast ejendom:

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

Definitionen fra EU forordningen har øjeblikkelig konsekvens for tolkningen i dansk ret, jf. afsnit om EU ret og er tilføjet i den juridiske vejledning 2017-1 afsnit D.A.5.9.2.2.

⁵⁹ Pedersen (2015), s. 72

⁶⁰ Den juridiske vejledning 2017-1, D.A.5.9.2.2. Definition: Fast ejendom – Regler og praksis fra 2017

2.3.1 Bygninger

Bygninger er en del af begrebet fast ejendom og betegnet i MSD artikel 12 stk. 2, som enhver grundfast konstruktion. Dette begreb specificeres i MBK til at omfatte grundfaste konstruktioner, der er færdiggjorte til det formål, de er bestemt til jf. MBK § 54, stk. 1. Endvidere anses træer og avl på roden, brønde, anlæg og bygningstilbehør som fast ejendom, så længe det er grundfaste konstruktioner og de er anbragt i eller på bygninger eller på grunden. Derudover vil vindmøller, parkeringspladser, transformatorstationer, broer og andre vejanlæg samt havneanlæg ligeledes skulle anses som fast ejendom. Det er derfor ikke en betingelse, at bygningen består af ydermure og/eller tagkonstruktioner. Tinglysningsloven § 19 udvider begrebet bygninger yderligere ved at fastslå, at bygninger på lejede grunde også er fast ejendom.

Levering af dele af en bygning anses ligeledes for at være levering af en bygning jf. MBK § 54 stk. 1. Dermed anses lejligheder i etagebyggeri og række- og klyngehuse som selvstændig fast ejendom, jf. ejerlejlighedsloven § 4. Derimod anses andelsboliger ikke som fast ejendom for de enkelte andelshavere, og er ikke omfattet af reglerne for levering af fast ejendom, da disse boliger ejes af andelsforeningen og den enkelte andelshaver kun har en brugsret til en af foreningens andelsboliger.

Definitionen af bygninger i momsmæssig henseende i Danmark anses at være i overensstemmelse med MSD bestemmelser. Definitionen af, hvornår en bygning anses for at være ny eller ny efter til-/ombygningsarbejde, analyseres i afsnit 2.7.

2.3.2 Byggegrunde

Byggegrunde er i henhold til MBK § 56 stk. 1 ubebyggede arealer som efter planloven mv. er udlagt til formål, som muliggør opførelse af bygninger (som er defineret i MBK § 54 stk. 1. jf. ovenfor). Endvidere fremgår det af den juridiske vejledning D.A.5.9.2.2., at det er uden betydning for momspligten, om der er sket byggemodning, og/eller senere vedtagne forskrifter for udnyttelsen af arealerne sætter begrænsninger på udnyttelsen heraf, herunder fastsætter specifikke formål med udnyttelsen af arealerne til byggeri. I MSD artikel 12, stk. 3 er det bestemt, at der ved en byggegrund forstås grunde, hvad enten de er byggemodnet eller ikke, når de af medlemsstaterne betragtes som sådanne. Definitionen af byggegrunde i momsmæssig henseende i Danmark er i overensstemmelse med MSD bestemmelser.

Denne definition af en byggegrund medfører, at arealer med status i kommuneplanen som såkaldt "perspektivareal" eller "rammebelagt areal", der ikke muliggør opførelse af bygninger, ikke som udgangspunkt er omfattet af begrebet byggegrund. Hvor salg af arealer i landzone, hvortil der gives landzonetilladelse med henblik på udstykning, som muliggør opførelse af bygninger, således er omfattet af momspligten jf. MBK § 56 stk. 1.

Det medfører, at definitionen på en byggegrund i momsloven er afhængig af planlovens definition⁶¹, og at en ændring af planlovens definition derfor vil medføre ændring af byggegrundsdefinitionen i momsloven.

Arealer med status i kommuneplanen som såkaldt ”perspektivareal” eller ”rammebelagtareal”, som ikke muliggør opførelse af bygninger, er altså ikke omfattet af definitionen af byggegrund. Skatterådet har taget stilling til dette område i sag SKM2010.807.SR og har bekræftet, at et mindre areal ikke anses som salg af en momspligtig byggegrund, hvis dets størrelse er så lille, at der ikke kan blive opført en bygning selvstændigt. Ud over det anses et areal ikke som momspligtig byggegrund:

- når arealet kun indgår i et perspektivområde i kommuneplanen
- når arealet i kommuneplanen er udlagt til byudvikling med rammebestemmelser
- når arealet er udlagt til byudvikling med rammebestemmelser og er omfattet af et forslag til en lokalplan⁶².

Formålet med definitionen af en byggegrund er at fastsætte, hvornår der er tale om en afgiftspligtig levering. Det kan derfor sluttet modsætningsvist at der ved levering af en ubebygget grund, som ikke er beregnet til at opføre en bygning på, ikke er tale om afgiftspligtig levering.

Jord, som anvendes til landbrug, der ifølge planloven er udlagt til boligformål, der ved overdragelse til forsat dyrkning kan både behandles som salg af byggegrund, der er momspligtigt, eller behandles som salg af jord, der er momsfritaget⁶³. Hvorvidt der er tale om det ene eller det andet afhænger af landbrugspligten. Hvis landbrugspligten bortfalder, vil salget skulle behandles som salg af byggegrund og være momspligtigt.

I et nyt styresignal SKM2017.27.SKAT omhandlende moms på salg af byggegrunde, er det præciseret hvornår en levering anses for en levering af en byggegrund i momsmæssig forstand⁶⁴. Indholdet i det nye styresignal er beskrevet i afsnit 2.10.2.

⁶¹ LBK nr. 1529 af 23. november 2015

⁶² SKM2010.807.SR og juridisk vejledning 2017-1 afsnit D.A. 5.9.2.2.

⁶³ D.A.5.9.2.2., SKM2015.571.LSR og SKM2013.49.SR

⁶⁴ SKM2017.27.SKAT

2.4 Historie

Ved lov nr. 102 af 31. marts 1967 fik Danmark med virkning fra den 3. juli 1967, som et af de første lande en generel merværdiafgift, i stedet for den tidligere engrosmoms (oms). I stedet for at der var en enkeltledsaftagift pålagt i engrosleddet, kom der i stedet en merværdiaftagift opkrævet i alle omsætningsled, hvorved der betales moms af den værditilvækst (merværdi) der er tilført varen i virksomheden⁶⁵.

Loven omfattede som udgangspunkt uden udtagelse alle varer, mens det kun var tjenesteydelser, der var nævnt specifikt i loven, der var omfattet af momspligten.

På baggrund af en rådsafgørelse fra 1970, efter hvilken medlemslandenes finansielle bidrag til EU skulle bestå af en andel af det fælles beregningsgrundlag for medlemsstaternes moms, blev EF's 6. momsdirektiv (Rådets direktiv 77/388/EØF) gennemført. Om end det 6. momsdirektiv ikke tilvejebringer en fuldstændig harmonisering af momsgrundlaget medlemslandene imellem, har hensigten været at opnå en retfærdig fordeling mellem medlemslandene af finansieringsforpligtelsen, herunder især harmonisering af momspligten og momsfritagelserne i alle medlemslandene.

Med vedtagelsen af det 6. momsdirektiv, blev det momspligtige område udvidet i 1978, med en generel momspligt for ydelser, hvorefter kun de ydelser er undtaget for momspligt, som er udtrykkeligt nævnt i loven.

Et sigte med momslovsrevisionen i 1994 var, i højere grad at opnå sammenhæng med EU's momsdirektiver, primært 6. momsdirektiv, så man fremadrettet anvendte den samme systematik og terminologi i momsloven som i Fællesskabsretten⁶⁶. I den sammenhæng blev momsfrigatelsesbestemmelsen vedr. momsfrigatelse af udlejning og bortforpagtning af fast ejendom, som er at finde i MSD artikel 135, stk. 1, litra l, medtaget i momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, som tidligere havde været at finde i ML § 2, stk. 3, litra h indtil 1. juli 1994⁶⁷.

Bestemmelserne vedr. momsfrigatelse for levering af fast ejendom i ML § 13, stk. 1, nr. 9, blev først lovfæstet ved den fra 1. juli 1994 gældende momslov. Levering af fast ejendom havde dog indtil da også kunnet ske uden moms, men bestemmelsen om momsfrigatelse for levering af fast ejendom var ny, da formålet var at implementere MSD artikel 135, stk. 1, litra j og k, da der forud for dette tidspunkt ikke havde været den udtrykkelige momsfrigatelse på området, som i MSD⁶⁸.

Af lovbemærkningerne til den indtil 1. juli 1994 gældende momslov fremgår det, at der ikke fandtes en udtrykkelig generel fritagelsesbestemmelse, som den der blev indføjet i ML § 13, stk. 2, som fritager levering af varer der alene har været anvendt til aktiviteter, der er fritaget efter lovens § 13, stk. 1, samt varer,

⁶⁵ Den juridiske vejledning 2017-1, pkt. D.A.1.4: Momsens indførelse

⁶⁶ Den juridiske vejledning 2017-1, pkt. D.A.1.5: Lovændringer

⁶⁷ Pedersen (2016), s. 40

⁶⁸ Pedersen (2010), s. 28

hvis anskaffelse eller anvendelse ikke har givet adgang til momsfradrag efter reglerne i momslovens kapital 9⁶⁹.

Momssystemdirektivet, direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem, trådte i kraft den 1. januar 2007, og er en omarbejdning af EF's 6. momsdirektiv (Rådets direktiv 77/388/EØF) og bestemmelserne i 1. momsdirektiv fra 1967 (Rådets direktiv 67/227/EØF). Formålet var at opnå en mere klar og rationel lovgivning gennem en omarbejdelse af 6. direktivs struktur og affattelse. Henvisninger til de tidligere direktiver som er ophævet, skal betragtes som henvisninger til MSD, og skal læses i overensstemmelse med sammenligningstabellen i det nye direktivs bilag XII⁷⁰.

Som hovedregel er salg af fast ejendom momsfritaget. MSD artikel 135, stk. 1, litra j og k, momsfritager levering af bygninger eller dele heraf med tilhørende jord og levering af ubebygget fast ejendom. Undtagelsen hertil findes i MSD artikel 12, stk. 1, litra a, hvori salg af en bygning eller dele heraf med tilhørende jord er omfattet af momspligten inden første indflytning samt artikel 12, stk. 1, litra b, der siger at levering af en byggegrund ligeledes er omfattet af momspligten⁷¹.

Med regeringens fremlæggelse af skattereformen i 2009 kaldet "Forårspakke 2.0", blev der lagt op til færre særordninger og mindre støtte til erhvervslivet, hvilket skulle finansiere skattelettelser på arbejde⁷². Man havde i Danmark indtil 1. januar 2011 valgt, med hjemmel i MSD bilag X, del B, nr. 9, at udnytte muligheden for at fritage salg af bygninger inden første indflytning og salg af byggegrunde⁷³, men som følge af forårspakken blev MSD artikel 135, 1, litra j og k fuldt implementeret med de dertilhørende henvisninger til MSD artikel 12, stk. 1 litra a og b i ML § 13, stk. 1, nr. 9. Herefter omfatter momsfritagelsen derfor ikke levering af en ny bygning eller en ny bygning med tilhørende jord og levering af en byggegrund, uanset om den er byggemodnet, og særskilt levering af en bebygget grund⁷⁴.

⁶⁹ Pedersen (2016), s. 152

⁷⁰ Den juridiske vejledning 2017-1, pkt. D.A.1.4: Momsens indførelse

⁷¹ Pedersen (2016), s. 27

⁷² Forårspakke 2.0 – vækst, klima, lavere skat, 2009, side 6

⁷³ Pedersen (2016), s. 27

⁷⁴ Pedersen (2016), s. 31

2.5 Moms ved udlejning af fast ejendom

Da denne afhandling har til formål at belyse gældende ret ved salg af fast ejendom efter udlejning, er det relevant først at se på den momsmæssige behandling af udlejning af fast ejendom.

Momsreglerne for udlejning af fast ejendom er at finde i MSD artikel 135, stk. 1, litra l, der angiver at, medlemsstaterne som hovedregel fritager bortforpagtning og udlejning af fast ejendom fra afgift. Undtagelserne hertil er at finde i MSD artikel 135, stk. 2, hvor de omhandlede fritagelser i artiklens stk. 1, litra l, ikke omfatter:

- a) *udlejning inden for hotelsektoren eller sektorer med tilsvarende opgaver, således som dette begreb er fastlagt i medlemsstaternes lovgivning, herunder udlejning i ferielejre eller i områder, der er indrettet som campingpladser*
- b) *udlejning af pladser til parkering af transportmidler*
- c) *udlejning af udstyr og maskiner, der installeres på brugsstedet*
- d) *udlejning af sikkerhedsbokse.*

Ydermere er det sidst i artikel 135 angivet, at medlemsstaterne kan fastsætte yderligere undtagelser inden for det i stk. 1, litra l), omhandlede anvendelsesområde. Bestemmelsen giver derved Danmark lov til at indskrænke momsfristagelsens omfang yderligere.

Det grundlæggende kendetegn for udlejning af fast ejendom er, i MSD artikel 135, stk. 1, litra l, at rettighedshaver for en aftalt periode og mod vederlag tildeles retten til, at råde over en fast ejendom, som om den pågældende er ejer heraf, og at udelukke andre fra at udnytte denne rettighed⁷⁵.

Som beskrevet i historie kapitlet, er MSD artikel 135, stk. 1, litra l implementeret i ML § 13, stk. 1, nr. 8, der som hovedregel fritager udlejning af fast ejendom for afgift:

*Udlejning og bortforpagtning af fast ejendom, herunder levering af gas, vand, elektricitet og varme som led i udlejningen eller bortforpagtningen. Fritagelsen omfatter dog ikke udlejning af værelser i hoteller og lign., udlejning af værelser i virksomheder, der udlejer for kortere tidsrum end 1 måned, udlejning af camping-, parkerings- og reklameplads, samt udlejning af opbevaringsbokse.*⁷⁶

Det er altså i modsætning til MSD præciseret i ML, at såkaldt korttidsleje under 1 måneds varighed ikke er omfattet af hovedreglen om afgifts fritagelse.

⁷⁵ Den juridiske vejledning 2017-1, D.A.5.8.4.1.2 Definition: Udlejning og bortforpagtning af fast ejendom

⁷⁶ Jf. ML § 13, stk. 1, nr. 8

2.6 Moms på salg af fast ejendom - hovedregel

Hovedreglen for salg af fast ejendom er at finde i MSD artikel 135, stk. 1, litra j og k, der momsfritaget:

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

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

Al levering af fast ejendom er derfor ikke omfattet af momsfrigatelsen for salg af fast ejendom, da det fremgår af denne artikel, at der findes undtagelser til hovedreglen om momsfrigatelse i MSD artikel 12, stk. 1, litra a og b. Disse undtagelser vil blive gennemgået nærmere i efterfølgende afsnit.

Salg af fast ejendom er som udgangspunkt momsfrataget jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9, dog er der undtagelser hertil for så vidt angår nye bygninger og byggegrunde, hvilket pr. 1. januar 2011 blev tilføjet i ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra a og b.

Momsfrigatelsen for fast ejendom efter nugældende dansk praksis omfatter derfor⁷⁷:

- Salg af grunde der ikke kan karakteriseres som byggegrunde
- Salg af ”gamle bygninger”, herunder bygninger som er opført før 1. januar 2011
- Salg omfattet af § 13, stk. 2
- Privatpersoners salg af fast ejendom

Momsfrigatelsen omfatter derfor ikke:

- Levering af en ny bygning eller en ny bygning med tilhørende jord
- Levering af en byggegrund, uanset

Som tidligere beskrevet, om hvorvidt der er tale om en afgiftspligtig person, så gælder momspligten kun, såfremt der er tale om økonomisk virksomhed, hvorfor privatpersoners levering af fast ejendom er undtaget fra momslovens anvendelsesområde, og der er derfor momsfrigatelse ved privatpersoners salg af fast ejendom⁷⁸.

Udtagelserne fra hovedreglen om momsfrigatelse for salg af fast ejendom, i de tilfælde hvor der er tale om levering af en ny bygning eller byggegrund og i de tilfælde hvor disse på trods af momspligten kan blive fritaget for moms ved et salg efter udlejning jf. ML § 13, stk. 2, vil blive gennemgået i senere afhandlingen.

⁷⁷ Pedersen (2016), s. 31

⁷⁸ Pedersen (2016), s. 38

2.7 Moms ved salg af nye bygninger og byggegrunde – undtagelse

Dette kapitel vil redegøre for, hvilke byggegrunde og bygninger der er omfattet af momspligten, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra a og b, samt belyse om dansk lovgivning på området er implementeret korrekt i forhold til MSD.

2.7.1 Levering af en byggegrund med gammel bygning

Undtagelsen for momsfri levering af fast ejendom efter ML § 13, stk. 1 nr. 9, omfatter kun nye bygninger og ikke levering af gamle bygninger, hvilket betyder at levering af bygninger som ikke er nye bygninger med tilhørende grundareal vil være momsfrit. Dog vil leveringen blive anset som momspligtig hvis afståelsen af en sådan ejendom sker med henblik på opførelse af en ny bygning, da leveringen bliver anset for levering af en byggegrund, som defineret tidligere i denne afhandling, efter ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra b⁷⁹.

Ud over levering af grund med gamle bygninger, med henblik på opførelse af ny bygning, er der også andre kriterier, der bliver brugt ved vurderingen af, om der foreligger levering af en byggegrund, der er momspligtig. Det kan være prisfastsættelsen i købsaftalen sammenholdt med normalværdien af tilsvarende ejendomme, f.eks. hvis værdien er sat svarende til at grunden var ubebygget, bebyggelsens karakter, manglende tilslutning til offentlig/privat forsyning, ejendommens tidligere anvendelse hvor bygningerne kan være i meget ringe stand og ikke længere kan anvendes til det de tidligere har været brugt til⁸⁰. Vurderingen af disse faktorer sker uafhængigt af købers hensigt.

Hvis sælger står for nedrivning af bygninger på grund

Hvis der sker levering af en grund med gamle bygninger, og det er aftalt at bygningen skal nedrives af sælger, er det uden betydning, hvor langt arbejdet med nedrivning er fremskredet, når leveringen sker. Sådan en levering er betragtet som levering af byggegrund og dermed momspligtig jf. ML § 13 stk. 1, nr. 9, litra b.

Dette understøttes med EU-domstolens afgørelse i sagen C-461/08, Don Bosco, hvor domstolen har fastslået, at levering af en grund hvorpå der endnu står en gammel bygning, som skal nedrives, for at der i dens sted kan opføres en ny bebyggelse, og hvis nedrivning allerede er påbegyndt før nævnte levering, er leveringen ikke omfattet af fritagelsen for merværdiafgift af levering af fast ejendom.

Jævnfør Don Bosco sagens præmis 11, havde Don Bosco til hensigt at opføre nye bygninger på arealet, som blev frigjort efter at eksisterende bygninger var nedrevet. Derfor var der indgået en aftale, om at sælger skulle sørge for:

- Nedrivnings tilladelse
- Indgå aftale om nedrivningen med en entreprenør

⁷⁹ Den juridiske vejledning 2017-1, D.A.5.9.5 Momspligt ved levering af byggegrunde

⁸⁰ Moms på salg af nye bygninger og byggegrunde, 2013, afsnit 2.2.

- Lade omkostningerne hertil fakturere til sig selv.

Ifølge sidste del af aftalen skulle sælger bære nedrivnings omkostningerne, men købsprisen for ejendommen skulle forhøjes med dette, bortset fra omkostninger for fjernelse af asbest.

Ved leveringen i september 1999 var fjernelsen af bygningerne påbegyndt⁸¹. Ifølge EU-domstolen skulle det vurderes, om der var tale om én enkelt transaktion, eller om der var tale om to uafhængige og særskilte transaktioner⁸². Det afgørende var, om varen (grund med bygninger) og ydelsen (nedrivning) skulle ses som to adskilte leveringer, så salget kunne blive fritaget for moms efter MSD artikel 135, stk.1, litra j)⁸³. EU-domstolen vurderede, at transaktionerne udført af sælger, skulle anses som én enkelt transaktion og ikke to særskilte. Domstolen kom til denne konklusion på baggrund af at sælger skulle indhente tilladelse til nedrivningen, bestille entreprenør til at udføre nedrivningen og lade arbejdet fakturere til sig selv⁸⁴. Det økonomiske formål med disse handlinger måtte være at tilvejebringe en grund, som ville være klar til at blive bebygget.

Som udgangspunkt skal hver enkelt levering eller ydelse anses for at være en særskilt og uafhængig transaktion, jf. MSD artikel 2, stk. 1 litra a og c; dog skal enkelte transaktioner, der formelt set udgør særskilte transaktioner, anses for at udgøre én samlet transaktion, hvis de er afhængige af hinanden. Der er tale om uafhængighed, når leveringens elementer objektivt set udgør en enkelt, udelelig økonomisk transaktion, som det ville være kunstigt at opdele⁸⁵. I denne situation kunne der ikke ske en opdeling da Don Bosco fra den samme person, først havde erhvervet gamle bygninger med tilhørende jord, (som i deres daværende tilstand ikke havde nogen nytteværdi i relation til dette selskabs økonomiske virksomhed), og først herefter erhvervet ydelserne vedrørende nedrivningen af bygningerne, (som alene var egnet til at give grunden en sådan nytteværdi)⁸⁶. På baggrund af dette må det konkluderes, at hvis sælger står for nedrivning af de på grunden eksisterende bygninger, så er den samlede transaktionen omfattet af momspligt.

Hvis sælger ikke står for nedrivning af bygninger på grund

Skatterådet har taget stilling til de tilfælde, hvor sælger i forbindelse med salget af ejendommene ikke er involveret i nedrivning af de eksisterende bygninger på ejendommen. Det er tilfældet i SKM2010.745.SR, hvor et selskabs salg af tre ejendomme, hvorpå der er eksisterende bygninger, er momspligtigt. Skatteministeriet er i denne afgørelse af den holdning, at *"såfremt sælger ikke er involveret i nedrivning eller genopbygning/ombygning af de eksisterende bygninger på ejendommene,"* og *"det ikke af salgsaftalen fremgår, at bygningerne erhverves med henblik på nedrivning af køber,"* så er grundarealerne ikke at anse

⁸¹ Jf. C461/08 Don Bosco, præmis 14

⁸² Jf. C461/08 Don Bosco, præmis 36 og 37

⁸³ Jf. C461/08 Don Bosco, præmis 28

⁸⁴ Jf. C461/08 Don Bosco, præmis 32 og 33

⁸⁵ Jf. C461/08 Don Bosco, præmis 35-37

⁸⁶ Jf. C461/08 Don Bosco, præmis 39

som byggegrunde og er omfattet af fritagelsen i ML § 13, stk. 1, nr. 9. Skatterådet har i SKM2012.416.SR samme konklusion om en kommunes og en fonds salg af to bebyggede ejendomme til tredjemand. Da ejendommene er gamle bygninger, og sælger ikke er involveret i nedrivning eller genopbygning/ombygning af de eksisterende bygninger, anses det for salg af gamle bygninger med tilhørende jord, som er omfattet af hovedreglen om momsfri levering.

I EU-domstolens afgørelse i sag C-461/08, Don Bosco, som nævnt ovenfor, lægges der vægt på, at da sælgeren har påtaget sig at nedrive bygningen, som sælges, og sælger har påbegyndt nedrivningen inden leveringen, udgør leveringen af bygningen og nedrivningen en enkelt transaktion, der som helhed har levering af en ubebygget grund som genstand (og ikke levering af en ”gammel” bygning med tilhørende jord som genstand) hvorfor leveringen er momspligtig.

Det bør heraf kunne slutes modsætningsvis, at såfremt sælgeren i sag C-461/08 ikke havde påtaget sig at nedrive den ”gamle” bygning, skulle sælger ikke have opkrævet moms af leveringen, selv om sælger var bekendt med at køber ville nedrive ejendommen.

Hvis den nuværende bygning på en grund ikke opfylder hensigten med lokalplanen

Skatterådet har givet bindende svar i SKM2011.45.SR vedrørende salg af en grund som ifølge en lokalplan var udlagt til boligformål, og hvorpå der var opført en garage/et udhus. Spørgeren driver virksomhed med at købe ejendomme for at sætte dem i stand og sælge dem videre. Sælgeren ejer en grund på 450 m², hvorpå der er en fritliggende carport på 42 m². Carporten er funderet, og der er indlagt el. Det er spørgers klare opfattelse, at der er tale om ”en bygning.” Skatterådet anser carporten (garage eller et udhus) opført på støbt fundament som en grundfast konstruktion, og derved vil være omfattet af begrebet bygning, som defineret tidligere i denne afhandling. Skatterådet afgjorde dog, at på baggrund af en vurdering af samtlige elementer, skal salget anses som en levering af en byggegrund, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra b) og vil være momspligtig, da 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. jf. endvidere ML § 3.

Skatterådet bekræfter det samme i SKM2011.6.SR: hvis en byggegrund efter lokalplanen er udlagt til helårsboligbebyggelse, anses byggeriet ikke for påbegyndt, hvis der på grunden alene planlægges/påbegyndes opførelse af en garage eller et udhus, da disse ikke opfylder kravet om beboelse.

I SKM2013.824.SR sælges der et havneareal bestående af tre matrikler:

- Matrikel M1 omfatter bebygget grund, hvor bygning er ejet af tredjemand
- Matrikel M3 omfatter åbent ubebygget areal
- Matrikel M2 omfatter bl.a. restaurationsbygning, der har været udlejet

Her konkluderer Skatterådet at alle tre matrikler vil være at anse for momspligtigt salg. Ved M2 bemærkes det at selvom bygningen er at definere som en ”gammel” bygning, så tillægges det vægt, at skødet er betinget af, at der vedtages en lokalplan der muliggør hotel/kontor/bolig/butik, og køber erhverver arealet med henblik på at opføre nyt byggeri, og ikke med henblik på anvendelse af den eksisterende bygning, og anses derfor af Skatterådet for at være en byggegrund jf. ML § 13, stk. 1 nr. 9 litra b jf. MBK § 59, og vil derfor ikke være momsfritaget.

Landsskatteretten har senere ændret dette til at M2 kunne sælges uden moms jf. § 13, stk. 1., nr. 9 i SKM2016.82.LSR og SKM2016.634.LSR. Skatteministeriet overvejer på nuværende tidspunkt om afgørelsen skal indbringes for domstolene⁸⁷.

Det synes, at Skatteministeriet fortolker reglerne vedrørende salg af en gammel bygning med tilhørende jord i tråd med EU-domstolens fortolkning. Skatteministeriet bruger i sin vurdering sag C-461/08, Don Bosco som grundlag for vurderingen.

2.7.2 Særskilt levering af en bebygget grund

Ifølge § 13, stk. 1, nr. 9, litra b), sidste led fremgår det, at en særskilt levering af bebygget grund er momspligtig. En nærmere definition af bebygget grund findes i MBK § 56, stk. 2., om levering af ethvert grundareal med grundfaste konstruktioner som omhandlet i MBK § 54, stk. 1, hvor der ikke samtidig med leveringen af grundarealet sker levering af de på grunden opførte grundfaste konstruktioner.

Ifølge MBK § 54, stk. 1 forstås ved begrebet bygning, grundfaste konstruktioner der er færdiggjorte til det formål, de er bestemt til. Ligeegyldigt om der er en ny eller gammel bygning på grunden, er den omfattet af denne bestemmelse.

Hvis ejeren af grunden er den samme som ejeren af bygningen, og der sker samtidig levering af bygningen og grunden, vil der være tale om en bygning med tilhørende jord, som kan være momspligtig jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra a.

Begrebet særskilt levering af en bygning er ikke nærmere defineret i forarbejderne til momsloven. I SKATs vejledning om ”moms på salg af nye bygninger og byggegrunde”⁸⁸ afsnit 2.0.2., er det anført, at særskilt levering af en bebygget grund skal pålægges moms, hvor en ny bygning er opført på sælgers *”egen eller lejet (fremmed) grund”*.

Dermed synes der ikke at være overensstemmelse mellem vejledningen og MBK. Da MBK jf. dens ordlyd både omfatter grunde, hvorpå både nye og gamle bygninger er beliggende, og vejledningen omtaler kun nye

⁸⁷ Den juridiske vejledning 2017-1, D.A.5.9.5 Momspligt ved levering af byggegrunde

⁸⁸ Moms på salg af nye bygninger og byggegrunde, 2013, afsnit 2.0.2

bygninger. Samtidig synes det ikke korrekt, at bygningens betegnelse (Ny/Gammel) er af betydning, når det er grunden, der sælges.

Det synes ikke korrekt at anføre, at salg af særskilt levering af bebygget grund, hvor en bygning er opført på ”*lejet (fremmed) grund*”, skal pålægges moms. Sælger kan ikke råde over en lejet grund, da denne er ejet af en anden person.

Bestemmelsen må derimod omfatte tilfælde, hvor grunden sælges, men hvor sælger ikke ejer bygningen.

Det synes vanskeligt at skelne mellem den situation, hvor en gammel bygning med tilhørende jord sælges momsfrit, og situationen hvor en særskilt bebygget grund, hvorpå der findes en gammel bygning sælges momspligtigt.

Denne bestemmelse har til formål at forhindre, at momsforpligtelsen omgås ved at lade en fast ejendom udskille i to selvstændige matrikler, som vil medføre at særligt skilte salg af bygninger vil være momsfrie og at efterfølgende salg af byggegrunde vil udløse moms.

Umiddelbart synes der ikke at være hjemmel i MSD artikel 12 til at pålægge moms ved særskilt levering af en bebygget grund, når der ikke sker en samtidig levering af bygningen på grunden. MSD artikel 12 fastsætter, at momspligten omfatter levering af ”bygning med tilhørende jord” og ”byggegrund”, og derfor vil en særskilt levering, når levering af byggegrund og bygning sker hver for sig, af bebyggede grunde efter ordlydsfortolkning ikke være omfattet. Det bemærkes i MSD artikel 12, stk.2, at medlemsstaterne selv kan definere begrebet ”tilhørende jord”, men særskilt levering af en bebygget grund ikke kan sidestilles med levering af bygning med tilhørende jord. Yderligere giver MSD artikel 12, stk. 3 bemyndigelse for medlemsstaterne til at definere begrebet byggegrund. Det er relateret i forhold til hvorvidt byggegrunden er byggemodnet eller ej, men ikke noget om særskilt levering af bebygget grund. En byggegrund kan ikke sidestilles med bebygget grund, da en byggegrund er et ubebygget areal jf. tidligere defineret i denne afhandling.

Skatteministeriet argumenterer således, at der er hjemmel til at gøre særligskilt levering af bebygget grund momspligtigt efter MSD hovedregel i artikel 135 stk.1, litra j og k, som fastsætter hvilke transaktioner der er fritaget for afgift, nemlig:

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

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

Ifølge hovedreglen i MSD artikel 135, gælder at alle øvrige faste ejendomme end dem, der er nævnt i litra j og litra k, er momspligtige. Dermed er det kun fast ejendom, der er nævnt i MSD artikel 12, der kan udløse

afgiftspligt, og at alle øvrige faste ejendomme - også særskilt levering af bebygget grund - ikke vil udløse afgiftspligten.

Endvidere er der anført i SKATs vejledning om ”moms på salg af nye bygninger og byggegrunde”⁸⁹ afsnit 2.0.2, at særskilt levering af bebyggede grunde, hvor en ny bygning er opført på sælgers egen eller lejet grund, som udgangspunkt altid er momspligtigt.

På baggrund af ovenfor anførte, kan det diskuteres, om ML § 13, stk.1, nr. 9, litra b, sidste led, om ”særskilt levering af en bebygget grund”, er i overensstemmelse med MSD og det kan blive bekræftet, hvis der kommer en afgørelse fra EU-domstolen, da EU-retten og EU-domstolen har forrang frem for nationale bestemmelser.

Levering af udlejet bebygget grund

Levering af bebyggede grunde er som udgangspunkt momspligtigt, medmindre leveringen er omfattet af ML § 13, stk. 2. I SKM2010.842.SR har Skatterådet taget stilling til momspligten ved salg af udlejede sommerhusgrunde. Da udlejning af sommerhusgrunde er momsfrataget virksomhed jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, skal der ikke betales moms ved særskilt levering af bebyggede grunde, som alene har været anvendt i forbindelse med virksomhed, jf. momslovens § 13, stk. 2. Det vil sige, at hvis udlejning af fast ejendom ikke var omfattet af momsfratagelse, ville pågældende virksomhed betale moms ved særskilt salg af bebyggede grunde. Hvor ejeren af grunden derimod er den samme som ejeren af bygningen, og leveringen sker samlet af bygningen og grunden, er der tale om levering af en bygning med tilhørende jord, som muligvis er omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra a. Dette behandles senere i denne afhandlings afsnit 2.11.1.

Endvidere så Skatterådet i SKM2013.167.SR et salg af en bebygget grund som et reelt salg af en gammel bygning med tilhørende jord der var momsfrit jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9. I denne sag havde en kommune lejet en grund ud til ejere af en bygning på denne grund. Ifølge lejekontrakten ville bygning overgå vederlagsfrit til grundens ejer ved lejekontraktens ophør. Da kommunen havde opsagt lejemålet ved salg af grunden anså Skatterådet det som salg af gammel bygning.

2.7.3 Levering af nye bygninger

Ifølge ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra a, er levering af nye bygninger omfattet af momspligten, hvis bygningerne er opført af sælger for sælgers regning med henblik på salg⁹⁰. Levering af bygninger derimod, som er opført for fremmed regning, er som udgangspunkt ikke momspligtigt⁹¹. I denne situation skal der betales moms af

⁸⁹ Moms på salg af nye bygninger og byggegrunde, 2013, afsnit 2.0.2

⁹⁰ Den juridiske vejledning 2017-1, D.A.21.3.4 Byggeri for egen regning ML § § 6 og 7

⁹¹ Den Juridiske vejledning 2017-1, D.A.21.3.3 Byggeri for fremmed regning ML § 4

byggevirksomhedens levering af byggearbejde og materialer, som blev brugt for at opføre bygningen jf. momslovens hovedregel ML § 4, stk. 1⁹².

2.7.4 5 års reglen

Nye bygninger defineres som førstegangssalg af bygninger eller del af en bygning med tilhørende jord, der sælges inden første indflytning (før bygningen er taget i brug)⁹³, eller indenfor 5 år efter bygningens færdiggørelse eller eksisterende byggeri, hvor der inden et salg er udført til- og ombygningsarbejde i ”væsentligt omfang”⁹⁴. Det fremgår af ML § 13, stk. 1, nr. 9, at færdiggørelsestidspunktet er det tidspunkt, hvor bygningen er færdiggjort til det formål den er bestemt til. En bygning er færdiggjort, når den har nået et stadie, hvor den kan anvendes til det formål, som den er beregnet til.

Definitionen af nye bygninger specificeres i MSD artikel 12, stk.1, litra a) der bestemmer, at levering af bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord inden første indflytning skal pålægges moms. Endvidere giver MSD artikel 12, stk. 2 den enkelte medlemsstat mulighed for at fastsætte andre kriterier end første indflytning, i definitionen af en ny bygning. ”...som f.eks. perioden mellem dagen for bygningens færdiggørelse og dagen for første levering, eller perioden mellem dagen for første indflytning og dagen for senere levering, såfremt disse perioder ikke overstiger henholdsvis fem og to år.”⁹⁵. Danmark har valgt at anvende definitionen af en ny bygning ud fra MSD bestemmelser, uden at bruge muligheden at anvende en anden definition, som MSD artikel 12, stk. 2 udtrykket ”f.eks.” giver muligheden for.

Sælger har ikke som følge af 5-års fristen mulighed for at undgå at betale moms ved salg af nye bygninger, ved at sørge for at bygningen er taget i brug inden leveringen, hvorpå bygningen umiddelbart kan sælges uden moms. Ved anvendelse af 5 års fristen, kan man nemmere skelne mellem, hvornår der sker salg af en ny bygning, og hvornår der er tale om salg af en gammel bygning, som ikke skal pålægges moms. Et eksempel på dette er det bindende svar i sag SKM2011.52.SR, hvor Skatterådet bekræfter, at salg af rækkehuse, der har været bygget og udlejet siden år 2000, ikke er omfattet af momspligt ved salg efter 1. januar 2011. Begrundelsen for momsfrigagelsen bygger på ML § 13, stk. 1, nr. 9, ifølge hvilken, salg af fast ejendom, som ikke er ny, er fritaget for moms. Da rækkehusene har været færdige siden 2000, anses 5-års fristen for at være opfyldt, og husene kan derfor sælges momsfrit.

Ifølge MBK § 54, stk. 3. skal salgsprisen for bygningen med eventuel tilhørende jord, fordeles mellem den del af ejendommen, der er momspligtig og den del, der er momsfritaget, hvis en del af en ny bygning har været i brug ved indflytning og en del ikke har været i brug. Det samme gælder en bygning, hvorpå der i væsentligt omfang er udført til-/ombygningsarbejde, jf. MBK § 55. Hvis en del af en ny bygning har været i

⁹² Den Juridiske vejledning 2017-1, D.A.5.9.4.1 Levering af nyopførte bygninger

⁹³ MBK § 54, stk. 2, 1. pkt.

⁹⁴ MBK § 54, stk. 1, 2. pkt.

⁹⁵ Jf. MSD artikel 12, stk. 2

brug i mere end 5 år og den anden del ikke har, skal salgsprisen fordeles mellem den del, der er momspligtig og mellem den del, der er momsfritaget⁹⁶. Denne opdeling af en bygning synes ikke at have den nødvendige hjemmel i MSD. Det kan også ses fra EU-domstolens retspraksis. I sagen C-400/98, Birgitte Breitsohl, hvor en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord ikke kan adskilles i relation til momsen⁹⁷. Videre fremgår det af præmis 55, at det valg af momspligt, som træffes på tidspunktet for levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord, skal omfatte bygningen eller bygningsdelen og, uden mulighed for adskillelse, den tilhørende jord.

Endvidere fremgår det intet sted, at der kan ske en opdeling af en momspligtig og en momsfritaget del af bygningen som følge af brugen af hver del af bygningen i MSD.

2.7.5 Anden og efterfølgende levering

Inden for fem år efter bygningens færdiggørelse, anses ejendommen stadig som ny ved anden og ved efterfølgende levering, indenfor en periode på to år, hvor ejendommen har været i brug ved indflytning, og hvor første levering af bygningen er omfattet af ML § 29, stk. 3, der vedrører handel mellem interesseforbundne parter, som⁹⁸:

1. *Leverandør og modtager er nært forbundet gennem familie eller andre nære personlige bindinger.*
2. *Leverandør og modtager er nært forbundet gennem retlige, ledelsesmæssige eller medlemsmæssige bindinger.*
3. *Leverandør eller modtager har økonomisk interesse i den anden parts virksomhed eller ejendom.*

Denne regel skaber usikkerhed for køberne, som ikke kan være sikre på om en handel er momspligtig eller ej. Idet parterne ved det senere salg ikke nødvendigvis er bekendt med, om der har været et første gangs salg mellem interesseforbundne parter ved et tidligere salg. Derfor bør køberen undersøge ejendommens handelshistorie, for at sikre, at der ikke har været handlet med ejendommen mellem interesseforbundne parter, jf. ML § 29, stk. 3, med momspligt følge.

Dette synes at være i overensstemmelsen med MSD artikel 12, stk. 2, som lyder: ” *Medlemsstaterne kan anvende andre kriterier end første indflytning, som f.eks. perioden mellem dagen for bygningens færdiggørelse og dagen for første levering, eller perioden mellem dagen for første indflytning og dagen for senere levering, såfremt disse perioder ikke overstiger henholdsvis fem og to år*”. Der er indsat ”f.eks.” i artiklen, med det formål, at det er op til medlemsstaterne at fastsætte andre kriterier end de nævnte. Endvidere fremgår der af MSD artiklen 12, stk. 2, at perioderne ikke må overstige henholdsvis fem og to år, hvilket de ikke gør i danske lovgivning.

⁹⁶ MBK § 54, stk. 3

⁹⁷ C-400/98, Birgitte Breitsohl, præmis 50

⁹⁸ MBK § 54, stk. 2, 3. pkt. og den juridiske vejledning 2017-1, D.A.5.9.4 Momspligt ved levering af nye bygninger

2.7.6 Ombygningsarbejde i væsentligt omfang

Såfremt en bygning er til-/ombygget i væsentligt omfang, anses den i henhold til MBK § 55, stk. 2, som en ny bygning og er omfattet af momspligten. Af MSD artikel 12 fremgår det, at medlemsstaterne kan fastlægge de nærmere betingelser for anvendelsen af det i stk. 1. litra a, anførte kriterium på "*ombygninger*". Dermed synes nærværende afhandling, at dansk lovgivning ikke er i strid med MSD, da det er op til medlemsstaterne at definere ombygning.

Derimod kan man diskutere om tilbygningsarbejde i væsentlig omfang kan henføres til MSD, da artikel 12 ikke nævner "*tilbygninger*". Begrebet tilbygning synes forskelligt fra begrebet ombygning. Hvis der udføres tilbygningsarbejde, er der tale om en helt ny del af en bygning, hvor ombygningsarbejde sker på en eksisterende bygning. Derfor er det tvivlsomt, om momspligten af en tilbygning er i overensstemmelse med MSD. En tilbygning kan dog muligvis henføres til den almindelige bestemmelse om, at salg af nye bygninger er momspligtigt. Da en bygning defineres som enhver grundfast konstruktion, som tidligere defineret i denne afhandling, synes det, at en tilbygning opfylder dette kriterie, og opførelse af en ny tilbygning derfor kan anses som opførelse af en ny bygning, som vil være momspligtig jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra a.

Almindeligt vedligeholdelsesarbejde som maling, tapetsering eller lignende er ikke betragtet som ombygningsarbejde i væsentligt omfang. Til-/ombygningsarbejde kan karakteriseres som tilbygning, nedrivning, ændring (ombygning) og udvidelse af bygningen med henblik på at tilpasse den til en eksisterende eller ændret anvendelse⁹⁹. Endvidere anses forbedringsarbejde i form af nyt tag, vinduer, facade mv. også som til-/ombygning. Momspligten på disse bygninger indtræder, hvis de i væsentligt omfang til-/ombygges, hvilket defineres som, hvis værdien af til-/ombygningsarbejde overstiger 50 % af bygningens værdi eller 25 % af bygningens værdi med tilhørende jord (ekskl. moms). Værdien af til-/ombygningsarbejdet fastsættes som summen af en normalværdi af virksomhedens eget arbejde, og materialerne (fremstillings- eller indkøbspris) vedrørende bygningen og den avance der i almindelighed indgår, jf. ML § 28, stk. 3, og værdien af det håndværksarbejde m.v., som virksomheden har fået leveret af andre leverandører. Bygningens værdi skal fastsættes på grundlag af den seneste ejendomsvurdering fastsat af SKAT tillagt til-/ombygningens værdi¹⁰⁰. Dette er en stramning i forhold til lovforslaget og dets forarbejder. I henhold til lovforslaget skulle værdien af til- og ombygningsarbejdet beregnes i forhold til den aktuelle salgspris på bygningen. Salgsprisen er ofte højere end den offentlige vurdering, og dermed er den procentuelle værditilvækst også højere, jo lavere værdien er på bygningen.

⁹⁹ Den juridiske vejledning 2017-1, D.A.5.9.4.2. Levering af bygninger, der er til- og ombygget

¹⁰⁰ Jf. MBK § 55, stk. 4 og Lov om vurdering af landets faste ejendomme

Jf. MBK § 55, stk. 5, kan salgsprisen anvendes som beregningsgrundlag hvis beregningsgrundlaget jf. MBK § 55, stk. 4 er mindre end den opnåede salgspris, dog kun hvis salget er sket til en for sælger uafhængig tredjepart som defineret i ML § 29, stk. 3.

Reglen i MBK § 55, stk. 5, kan således være medvirkende til at momspligten ved salg af en til-/ombygget bygning vil være under væsentlighedsniveauet, hvis den seneste ejendomsvurdering fastsat af SKAT tillagt til-/ombygningen er lavere end den opnåede salgspris.

De seneste ejendomsvurderinger fastsat af SKAT har været meget udsat for kritik i de sidste år, da de ikke anses for korrekte af offentligheden. Dog skal beregningsgrundlaget ikke nedsættes til den lavere salgspris, hvis den seneste ejendomsvurdering fastsat af SKAT fejlagtigt er for høj og højere end den opnåede salgspris.

Genopførelse af en bygning eller en tilbygning på et eksisterende fundament er ikke omfattet af reglerne om til-/ombygning, men forstås i stedet som opførelse af en ny bygning. Et eksempel på det område er sagen SKM2011.131.SR, hvor to lejligheder blev opført på en ældre udlejningsejendoms tørreloft. Spørger var af den opfattelse, at der var foretaget et væsentligt ombygningsarbejde på ejendommen, men da dette ikke oversteg 25% af bygningens værdi med tilhørende jord, var salget af de ny etablerede lejligheder ikke omfattet af momspligten, som tidligere defineret forstås der ved en bygning enhver grundfast konstruktion, og levering af dele heraf anses for at være levering af en bygning, eksempelvis salg af hver enkelt ejerlejlighed i en ejendom. Derfor anså Skatterådet ejerlejlighederne for at være selvstændige faste ejendomme i relation til momsreglerne, og en særskilt levering af en tilbygning til eksisterende bygning som salg af en ny bygning¹⁰¹. Der blev i denne sag etableret to taglejligheder på en udlejningsejendoms tørreloft, samtidig med at der kommer nyt tag på ejendommen, og derfor anså Skatterådet det som en udvidelse af en bygning med en etage yderligere som en tilbygning til/på en eksisterende bygning. Denne afgørelse er også begrundet i SKM2006.668.LSR, som har et lignende forhold, hvor en bygning blev tilføjet en yderligere etage. Derfor anses salg af en tilbygning til en eksisterende bygning, som leveres særskilt, som salg af en ny bygning i relation til momsbestemmelserne, og leveringen vil derfor være momspligtig. Skatterådet anså desuden salg af lejlighederne efter opdeling i ejerlejligheder som salg af nyopførte bygninger, for hvilke 25/50% - reglen ikke gælder¹⁰².

Hvis der derimod er tale om en ombygning, hvor der ikke tilføres den eksisterende bebyggelse yderligere m², men hvor eksisterende ejerlejligheder opdeles i yderligere lejligheder, samt hvor værdien af ombygningsarbejdet ikke vil overstige 25 % af de ny opdelte ejerlejligheders salgspris, vil denne levering ikke være omfattet af momspligt ifølge ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra a¹⁰³. I SKM2011.864.SR er det hensigten

¹⁰¹ Jf. SKM2011.131.SR

¹⁰² Den juridiske vejledning 2017-1, D.A.5.9.4.2 Definition: Fast ejendom

¹⁰³ Jf. SKM2011.864.SR

at et ejendomskompleks bestående af 5 ejerlejligheder, der anvendes til erhvervsmæssige formål, skal ombygges til beboelse, hvilket vil medføre, at der etableres 10 ejerlejligheder. Ombygningsprojektet omfatter ikke en opførelse af en tilbygning til eksisterende bygning. Der skal alene renoveres og fysisk opdeles på det oprindelige areal. I modsætning til SKM2011.131.SR, bliver der altså ikke tilført nye m² til hverken bebyggelsen eller de oprindelige ejerlejligheder. Derfor finder Skatteministeriet, at en eksisterende ejerlejlighedsopdeling i yderligere ejerlejligheder, ikke kan anses som etablering af en ny bygning, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra a, idet bebyggelsen ikke tilføres nye etagearealer.

Genopførelse af en bygning efter forsikringskade, anses derimod ikke som en opførelse af en ny bygning eller til - og ombygning, da ejendommen succederer i den oprindelige bygnings status. Hvis der foretages yderlige ombygningsarbejde for ejers egen regning, vil 25/ 50 % reglen finde anvendelse¹⁰⁴.

2.7.7 Bygning med tilhørende jord

I ML § 13, stk.1, nr. 9, litra a, er det bestemt, at der skal pålægges moms på levering af en ny bygning med tilhørende jord. Denne bestemmelse stammer fra MSD artikel 12, stk. 1, litra a. Ifølge MSD artikel 12, stk. 2, kan medlemsstaterne selv fastlægge de nærmere betingelser for anvendelsen af begrebet ”tilhørende jord”. Der findes dog ikke en nærmere definition af tilhørende jord i den juridiske vejledning eller forarbejderne til ML.

Levering af nye bygninger med tilhørende jord pålægges moms, for at undgå opdeling af salgsprisen på bygningen og grunden, hvilket kunne medføre undgåelse af momspligt. Med sådan en fordeling kunne den største del af salgsprisen blive lagt på tilhørende jord, som ikke er en byggegrund, og derfor ikke pålægges moms ved et salg.

Selv om der ikke er en nærmere definition af tilhørende jord i dansk lovgivning eller i MSD, har EU-Domstolen i sag C-400/98 Brigitte Breitsohl, taget stilling til hvordan begrebet tilhørende jord skal fortolkes. Det fremgår af sagen, at en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord, ikke kan adskilles i relation til momsen¹⁰⁵. Endvidere fremgår det, at det valg af momspligt, som træffes på tidspunktet for levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord, skal omfatte bygningen eller bygningsdelen uden mulighed for adskillelse af den tilhørende jord¹⁰⁶.

Efter EU-domstolens opfattelse, kan medlemsstaterne altså ikke adskille bygninger fra tilhørende jord, selv om MSD giver mulighed for selv at definere begrebet tilhørende jord.

¹⁰⁴ Jf. moms på salg af nye bygninger og byggegrunde, 2013, afsnit 1.3.2.1.

¹⁰⁵ Jf. C-400/98, Brigitte Breitsohl, præmis 50

¹⁰⁶ Jf. C-400/98, Brigitte Breitsohl, præmis 55

2.7.8 Sammenfatning

Levering af nye bygninger og byggegrunde samt særskilt levering af bebyggede grund er omfattet af momspligt, når en privat eller juridisk person driver selvstændig økonomisk virksomhed. Med byggegrund forstås der en grund, der muliggør opførelse af en bygning. Det er ligegyldigt om grunden er byggemodnet eller ej. Det vil sige, at levering af ubebyggede grunde, som umuliggør opførelse af bygninger ikke er en afgiftspligtig levering. I de tilfælde, hvor en grund leveres med en gammel bygning med henblik på nedrivning og opførelse af en ny bygning, anser man det som levering af en byggegrund. Endvidere anses levering af en byggegrund med en grundfast konstruktion, som ikke er beregnet til bolig formål, også som levering af byggegrunde¹⁰⁷.

Særskilt levering af bebyggede grunde omfatter leveringen af grunde, som ikke sker samtidig med levering af grundfaste konstruktioner opført på grunden. Det er desuden uden betydning for momspligten, om de grundfaste konstruktioner er nye eller gamle. Der synes ikke at være hjemmel til denne bestemmelse i MSD artikel 12, men Skatteministeriet henviser til MSD artikel 135 stk.1, litra j og k, som fastsætter, hvilke transaktioner er fritaget for afgift og argumenter, at særskilt levering af byggegrunde ikke er nævnt i artiklen og ifølge hovedreglen i artikel 135, er alle øvrige faste ejendomme end dem, der er nævnt i litra j og litra k, momspligtige.

En bygning er ny, når den sælges første gang inden første indflytning eller indenfor fem år efter bygningens færdiggørelse. De samme regler gælder også for bygninger, hvor der inden salget er udført til-/ombygningsarbejde i væsentligt omfang. Hvis en del af en ny bygning har været i brug i mere end fem år, og en anden del ikke har, skal salgsprisen fordeles mellem den del, der er momspligtig, og mellem den del, der er momsfritaget - denne bestemmelse har dog ikke hjemmel i hverken MSD, ML eller forarbejderne til ML. Fast ejendom anses også for ny, hvis første levering er omfattet af ML § 29, og efterfølgende leveringer sker inden bygningen har været i brug i to år, jf. MBK § 55.

¹⁰⁷ Jf. SKM2011.45.SR

2.8 Momsfrit salg efter udlejning – ML § 13, stk. 2

Som det tidligere er beskrevet, så er levering af nye bygninger og byggegrunde ikke omfattet af hovedreglen om momsfrigtagelse for levering af fast ejendom. Det er dog undtagelsesvis muligt under visse forudsætninger, alligevel at sælge disse uden afgift, såfremt disse forinden har været udlejet eller bortforpagtet.

Undtagelsen til den momspligtige levering af nye bygninger og byggegrunde er at finde i MSD artikel 136, litra a, hvorefter Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

Levering af varer der udelukkende har været anvendt i forbindelse med sådanne former for virksomhed, som er fritaget for afgift i medfør af artikel 132, 135, 371, 375, 376 og 377, artikel 378, stk. 2, artikel 379, stk. 2, samt artikel 380-390, såfremt disse varer ikke har givet ret til fradrag

Da fritagelsen for moms ved udlejning og bortforpagtning af fast ejendom er en del af artikel 135, er levering af denne vare derfor omfattet af artikel 136, litra a, såfremt den faste ejendom udelukkende har været anvendt i forbindelse med udlejning og bortforpagtning, og derfor ikke har givet ret til fradrag ved opførelse eller køb heraf.

Udlejning og bortforpagtning er, som tidligere beskrevet, omfattet af momsfrigtagelsen i ML § 13, stk. 1, nr. 8. Ved et efterfølgende salg af fast ejendom, der har været anvendt til udlejning, kan transaktionen blive momsfrigtaget, da ML § 13, stk. 2, fritager levering af varer der alene har været anvendt til aktiviteter, der er fritaget efter ML § 13, stk. 1, samt varer, hvis anskaffelse eller anvendelse ikke har givet adgang til momsfradrag efter reglerne i ML kapital 9¹⁰⁸.

Når fast ejendom anvendes som led i udøvelse af økonomisk virksomhed af en afgiftspligtig person efter ML § 3, og udelukkende anvendes til leveringer, der er fritaget for moms efter ML § 13, stk. 1, og der derfor ikke har været ret til fradrag for momsen ved anskaffelsen af varerne, vil opkrævning af moms ved et efterfølgende salg føre til dobbeltbetaling af moms. De omhandlede leveringer er derfor på denne baggrund momsfrigtaget¹⁰⁹.

Er en bygning oprindeligt opført med henblik på salg, men derefter overgået til momsfrigtaget anvendelsen, hvor boligen lejes ud, anses denne ikke alene at have været anvendt i sælgerens momsfrigitte virksomhed, såfremt denne efterfølgende sælges. Boligen ændrer ved gennemførelse af salget igen anvendelse tilbage til den oprindelige momspligtige aktivitet, hvor den var opført med henblik på salg, og salget bliver derfor momspligtigt¹¹⁰.

¹⁰⁸ Pedersen (2016), s. 152

¹⁰⁹ Den juridiske vejledning 2017-1, D.A.5.22.2 Betingelser for momsfrigtagelse af salg af driftsmidler

¹¹⁰ Jf. SKM2013.483.SR

Hensigten ved opførelsestidspunktet har derfor afgørende betydning for hvorvidt et efterfølgende salg efter udlejning kan ske afgiftsfrit, men har der ikke været adgang til momsfradrag ved indkøb af en vare, fordi den har skulle anvendes til momsfri aktivitet i en momspligtig virksomhed, skal der ikke pålægges moms ved levering af en sådan vare¹¹¹.

Omfanget af momsfrigørelsen ifølge ML § 13, stk. 2 for salg af fast ejendom vil blive gennemgået nærmere i afsnittet om dansk praksis.

¹¹¹ Pedersen (2016), s. 153

2.9 Gældende EU ret ved salg af fast ejendom efter udlejning

Domme fra EU retten har nærmere specificeret EU retspraksis vedrørende, hvornår man bliver betragtet som en afgiftspligtig person der driver økonomisk virksomhed, hvornår der er tale om afgiftspligtig levering, hvorvidt undtagelser skal fortolkes indskrænkende og om hensigten vedrørende pligten til at betale moms af en transaktion er afgørende. I det efterfølgende vil de relevante sager fra EU-domstolen blive gennemgået, for at give et overblik og udlede gældende EU ret ved salg af fast ejendom efter udlejning, for så vidt angår nye bygninger og byggegrunde, med hovedvægt på de præmisser i de forskellige domme der er afgørende for dansk retspraksis på området.

De forenede sager C-180/10 og C-181/10, Slaby og Kuc

I sagen C-180/10, Slaby er der tale om en privatperson der i 1996 erhvervede et areal, der i lokalplanen var klassificeret som landbrugsareal. I perioden fra 1996 til 1998 anvendte han arealet til landbrugsvirksomhed, men denne virksomhed ophørte i 1999¹¹². Det pågældende areal var ved en ændring af lokalplanen i 1997, blevet udlagt til bebyggelse med ferieboliger. Jaroslaw Slaby udstykkede derfor som følge deraf arealet i 64 parceller, som han påbegyndte løbende at sælge til private fra 2000¹¹³. Det afgørende i sagen var, hvorvidt en udstykning af arealet i parceller, efterfulgt af et salg af disse til forskellige købere, skulle betragtes som momspligtige transaktioner ifølge lovgivningen¹¹⁴.

I sagen C-181/10, Kuc har et ægtepar siden 1996 ejet en landbrugsbedrift, erhvervet som landbrugsareal uden byggeret, som de frem til slutningen af 2006 anvendte til landbrugsvirksomhed med hesteopdræt og senere dyrkning af afgrøder til foder til deres dyr¹¹⁵. Selv om deres drift var en del af deres private formue ifølge dem selv, lod ægteparret sig momsregistrere i 2004 efter en afgørelse fra skatte- og afgiftsmyndigheden¹¹⁶. Arealet blev, efter en ændring i lokalplanen, udlagt til bebyggelse med boliger og forretninger, hvorefter de begyndte, fra tid til anden og på ikke organiseret vis, at sælge dele af bedriften. Disse leveringer var momspligtige som følge af momsregistreringen¹¹⁷. Ægteparret mente ikke, at disse leveringer skulle have været momspligtige, med begrundelse i, at de hidrørte fra deres private formue¹¹⁸.

I begge sagerne har domstolen lagt til grund, at der er tale om et areal, som er erhvervet uden momsfradrag, og at arealerne var udtaget af ejernes landbrugsvirksomheder, inden de blev udstykket og solgt.

EU-domstolen fastslog, at MSD artikel 12, stk. 1, giver medlemsstaterne mulighed for at anse enhver, der lejlighedsvis udfører en transaktion henhørende under de i MSD artikel 9, stk. 1, andet afsnit, omhandlede

¹¹² Jf. C-180/10, Slaby, præmis 12

¹¹³ Jf. C-180/10, Slaby, præmis 13

¹¹⁴ Jf. C-180/10, Slaby, præmis 14

¹¹⁵ Jf. C-181/10, Kuc, præmis 19

¹¹⁶ Jf. C-181/10, Kuc, præmis 20

¹¹⁷ Jf. C-181/10, Kuc, præmis 21

¹¹⁸ Jf. C-181/10, Kuc præmis 22

former for virksomhed og især en enkelt levering af en byggegrund, som afgiftspligtig person¹¹⁹. Hvis den pågældende medlemsstat derfor har gjort brug af MSD artikel 12, stk. 1, så vil der, uanset transaktionens permanente karakter eller spørgsmålet om, hvorvidt personen, der foretager leveringen, driver virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, være tale om en momspligtig levering af en byggegrund. Dette er dog ikke tilfældet, hvis transaktionen udgør en indehavers almindelige udøvelse af sin ejendomsret¹²⁰.

En person handler altså i egenskab af at være en privatperson, når denne som ejer af et gode, udøver sin almindelige ejendomsret over godet ved et salg, idet udøvelse af sin ejendomsret ikke i sig selv kan betragtes som en økonomisk virksomhed, hvorfor en sådan levering falder udenfor anvendelsesområdet i MSD artikel 9, stk. 1¹²¹.

Antallet af og omfanget af salg, kan ikke være et kriterium for en sontring imellem, om der er tale om en som privatperson handlende erhvervsdrivendes aktiviteter, der falder udenfor MSD anvendelsesområde, og en erhvervsdrivendes aktiviteter, hvis transaktioner udgør en økonomisk virksomhed¹²². En indehavers almindelige udøvelse af sin ejendomsret, kan ikke i sig selv betragtes som en økonomisk virksomhed¹²³.

Betydelige salg kan altså også udføres af erhvervsdrivende, der handler som privatpersoner, hvor der ikke vil være afgiftspligt. Derfor er det afgørende at bestemme, hvor grænsen mellem en handling i egenskab af at være en privatperson og erhvervsdrivende går, i det konkrete tilfælde. Ligesom antallet af byggegrunde der udstykkes ikke er afgørende for om afgiftspligten indtræder, så er det heller ikke i sig selv afgørende om udstykningen af grunden sker forud for overdragelsen for at opnå en højere samlet pris, tidsrummet hvori transaktionerne finder sted, eller størrelsen af indtægterne afgørende for, om salget er momspligtigt. Disse foranstaltninger kan godt indgå som led i en privatpersons forvaltning af sin personlige formue¹²⁴.

Uanset antallet og omfanget af salg, er det en betingelse, for at anse sælgeren for at drive økonomisk virksomhed, at denne med henblik på salget, har taget skridt mod en økonomisk udnyttelse af grunden gennem mobilisering af midler, der svarer til dem, der anvendes af en producent, handlende eller tjenesteyder, jf. MSD artikel 9, stk. 1, andet afsnit¹²⁵. Såfremt sælger foretager byggemodning i form af bygge- og anlægsarbejde, som kan bestå i etablering af infrastruktur i form af veje, belysning, kloak-, vand- og elektricitetsforsyning m.v., vil der være taget sådanne aktive skridt mod en økonomisk udnyttelse af byggegrunde ved mobilisering af midler, der anvendes af handlende med byggegrunde, og salget vil derfor ikke kun indgå i sælgers forvaltning af sin private formue, og er derfor ikke at betragte som indehaverens

¹¹⁹ Jf. C-180/10 og C-181/10, Slaby & Kuc, præmis 30

¹²⁰ Jf. C-180/10 og C-181/10, Slaby & Kuc, præmis 35

¹²¹ Jf. C-180/10 og C-181/10, Slaby & Kuc, præmis 36

¹²² Jf. C-180/10 og C-181/10, Slaby & Kuc, præmis 37

¹²³ Jf. C-155/94, Wellcome Trust, præmis 32

¹²⁴ Jf. C-180/10 og C-181/10, Slaby & Kuc, præmis 38

¹²⁵ Jf. C-180/10 og C-181/10, Slaby & Kuc, præmis 39

almindelige udøvelse af sin ejendomsret¹²⁶. Sælgeren vil i stedet blive betragtet som udøvende økonomisk virksomhed, og vil derfor blive anset som en afgiftspligtig person.

I det tilfælde, hvor en medlemsstat ikke har implementeret MSD artikel 12, stk. 1, skal det i stedet undersøges, om den omhandlede transaktion, i henhold til MSD artikel 9, stk. 1, er afgiftspligtig¹²⁷, og heraf forudsætter momspligten derfor, at sælger er en afgiftspligtig person, der driver selvstændig økonomisk virksomhed¹²⁸. For at der kan være tale om en økonomisk virksomhed, skal der som beskrevet i tidligere afsnit, være tale om transaktioner, der omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter, uanset hvilken form for virksomhed der er tale om¹²⁹.

Afslutningsvis lægger EU-domstolen desuden vægt på, at erhvervelse og salg af et gode ikke udgør en udnyttelse af et gode med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter. Da det eneste afkast af en sådan transaktion, er et eventuelt udbytte ved salg af varen¹³⁰.

C-461/08, Don Bosco

Sagen er gennemgået i tidligere afsnit, hvorfor dette lægges til grund for det nedenstående.

I flere tilfælde har EU-domstolen udtalt, at undtagelser fra momspligten skal fortolkes indskrænkende, hvilket efter præmis 25 i sag C-461/08, Don Bosco, er beskrevet som, at de udtryk, der er anvendt til at beskrive fritagelser fra det almindelige princip om, at der opkræves moms af enhver levering af goder og tjenesteydelser, der er leveret mod vederlag af en afgiftspligtig person, ifølge fast retspraksis skal fortolkes strengt. Det bliver dog også nævnt, at fortolkningen af disse udtryk, skal være forenelige med de formål, der forfølges med fritagelsen og være i overensstemmelse med princippet om afgiftsneutralitet. Den strenge fortolkning skal dog ifølge EU retten ikke fratage de definerede fritagelser deres virkning¹³¹.

C-543/11, Maasdriel og C-326/11, J.J. Komen

I EU-domstolens sag C-543/11, Maasdriel, indgår sælger, Maasdriel kommune, i november 2006 en købsaftale med Woningstichting om overdragelse af et grundstykke. På tidspunktet for købsaftalen, fandtes der på grunden en eksisterende bygning, som blev anvendt til bibliotek, og ved siden af en asfalteret offentlig parkeringsplads¹³².

Ifølge købsaftalen skulle overdragelsen grunden ske i byggemoden stand, da Woningstichtings planer med grunden var at opføre boliger, eventuelt kombineret med kontor- og parkeringsfaciliteter. Ifølge aftalen

¹²⁶ Jf. C-180/10 og C-181/10, Slaby & Kuc, præmis 40 og 41

¹²⁷ Jf. C-180/10 og C-181/10, Slaby & Kuc, præmis 42

¹²⁸ Jf. C-180/10 og C-181/10, Slaby & Kuc, præmis 43

¹²⁹ Jf. C-180/10 og C-181/10, Slaby & Kuc, præmis 44

¹³⁰ Jf. C-180/10 og C-181/10, Slaby & Kuc, præmis 45

¹³¹ Jf. C-461/08, Don Bosco, præmis 25

¹³² Jf. C-543/11, Maasdriel, præmis 8

skulle sælger lade den eksisterende bygning nedrive og fjerne asfalteringen af parkeringspladsen, og deraf var prisen for grunden forhøjet med denne omkostning til nedrivning¹³³. Ved overdragelsen i marts 2007, var bygningen nedrevet, men parkeringspladsen var stadig i brug, og Woningstichting havde endnu ikke fået byggetilladelse til sine boligplaner, der stadig var under projektering¹³⁴.

EU-domstolen har udtalt, at parternes erklærede hensigt vedrørende pligten til at betale moms af en transaktion skal tages i betragtning i forbindelse med en samlet vurdering af transaktionens omstændigheder under forudsætning af, at de understøttes af objektive beviselementer¹³⁵.

Dette er ligeledes tilfældet i EU-domstolens sag C-326/11, J.J. Komen, hvor sælger af en fast ejendom, der bestod af forretningslokaler i en forretningsarkade, havde foranlediget en række nedrivningsarbejder med henblik på at ombygge ejendommen. Køberen, J.J. Komen, fik efter erhvervelsen udført renoverings- og ombygningsarbejde, så det samlede arbejde, der blev udført af sælger og køber, førte til opførelse af en ny bygning. Der var dog på intet tidspunkt tale om en ubebygget grund.

Det skal i den sammenhæng sikres, 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 fordel¹³⁶.

EU-domstolen lagde til grund, jf. MSD artikel 12, stk. 1, litra a, at idet sælgeren kun havde foretaget delvis nedrivning af bygningen, samt at den nationale ret fandt, at bygningen i det mindste delvist blev anvendt som bygning på leveringstidspunktet, idet den omhandlede forretningsarkade stadig var tilgængelig for offentligheden, og da en af forretningerne stadig var åben, at der var tale om en gammel bygning, og ikke levering af en ny bygning, inden første indflytning.

¹³³ Jf. C-543/11, Maasdriel, præmis 9

¹³⁴ Jf. C-543/11, Maasdriel, præmis 10 og 11

¹³⁵ Jf. C-543/11, Maasdriel, præmis 32 og C-326/11, J.J. Komen, præmis 33

¹³⁶ Jf. C-326/11, J.J. Komen, præmis 35

2.10 Nye styresignaler 2017

SKAT har den 16. januar 2017 udsendt 2 nye styresignaler der omhandler:

- Moms på fast ejendom – salg efter udlejning
- Moms på salg af byggegrunde

Styresignalerne har til formål at gøre opmærksom på, at der under visse omstændigheder, kan være tale om et momspligtigt salg i tilfælde, hvor en byggegrund eller ny bygning med tilhørende grund sælges efter udlejning¹³⁷, og en præcisering af hvornår en levering anses for en levering af en byggegrund i momsmæssig forstand¹³⁸.

2.10.1 Styresignal SKM2017.26.SKAT – Moms på fast ejendom – salg efter udlejning

Styresignalet har til formål at gøre opmærksom på, at der kan være tale om et momspligtigt salg i tilfælde, hvor en byggegrund eller ny bygning med tilhørende grund sælges efter udlejning.

Momsfritagelsen i ML § 13, stk. 2 er en undtagelse, til de tidligere beskrevne regler om levering af byggegrunde og nye bygninger, der som udgangspunkt er momspligtig. I styresignalet gøres det klart, at momsfritagelsen udelukkende kan være muligt, såfremt en ny bygning alene har været anvendt til momsfrigaget udlejning. Ydermere refereres der til flere udtalelser fra EU-domstolen om, at undtagelser fra momspligten skal fortolkes indskrænkende, jf. bl.a. C-461/08 Don Bosco, præmis 25, hvilket dansk retspraksis ifølge SKAT er i overensstemmelse med.

Ifølge styresignalet påligger det den afgiftspligtige persons at godtgøre, at salget falder uden for hovedreglen, såfremt denne ønsker at påberåbe sig ML § 13, stk. 2, og i denne sammenhæng skal der fremlægges dokumentation der indeholder oplysninger om, hvilken aktivitet den faste ejendom har indgået i eller er tiltænkt at indgå i, hvilket kan være følgende dokumenter:

- Aftaler om finansiering
- Budgetoversigter
- Købsaftaler
- Køberet
- Lejeaftaler
- Aftaler om salg af byggeret
- Aftaler om boligadministration
- Aftale med mægler
- Lokalplaner

¹³⁷ Jf. SKM2017.26.SKAT

¹³⁸ Jf. SKM2017.27.SKAT

- Årsregnskab
- Pressemeldelser
- Annoncering

SKAT henviser til EU-domstolens afgørelse i sagerne C-543/11, Maasdriel, præcis 32 og C326/11, J.J. Komen, præcis 33, hvor EU-domstolen har udtalt, at parternes erklærede hensigt vedrørende pligten til at betale moms af en transaktion skal tages i betragtning i forbindelse med en samlet vurdering af transaktionens omstændigheder, under forudsætning af, at de understøttes af objektive beviser.

For så vidt angår salg af byggegrunde efter udlejning, lægger SKAT vægt på varigheden af udlejningsaktiviteten, i deres fremlæggelse af, hvornår de har bekræftet momsfritaget salg af byggegrunde efter udlejning, uden at give nogen specifik angivelse af hvilken varighed, der skal være tale om. Dog er en 6 måneders periode ikke tilstrækkeligt, jf. SKM2014.693.SR som er stadfæstet i SKM2016.319.LSR.

Reglerne for momsfritagelse efter ML § 13, stk. 2 skal altså fortolkes indskrænkende, da der er tale om en undtagelse, hvor der på baggrund af indholdet i styresignalet, vil blive lagt stor vægt på de objektive beviser, der skal fremlægges af sælger af ejendommen, såfremt denne ønsker at blive omfattet af undtagelsen for momspligt, ved et efterfølgende salg af en udlejningsejendom.

2.10.2 Styresignal SKM2017.27.SKAT – Moms på salg af byggegrunde

Styresignalets formål er fra SKATs side at præcisere, hvornår en levering anses for en levering af en byggegrund i momsmæssig forstand.

SKAT præciserer i styresignalet hvornår:

- En levering anses for en momspligtig levering af en byggegrund
- En levering ikke anses for en momspligtig levering af en byggegrund
- Hvilke momenter, der tillægges vægt, når det skal vurderes, om en levering af en bygning med tilhørende grund sidestilles med en levering af en byggegrund

Leveringen af en byggegrund bliver momspligtig, ifølge ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra b, såfremt der er tale om et ubebygget areal, som efter lov om planlægning eller forskrifter udstedt i medfør heraf er udlagt til formål, som muliggør opførelse af bygninger¹³⁹. Om der er sket byggemodning, og/eller senere vedtagne forskrifter for udnyttelsen af arealerne, sætter begrænsninger på udnyttelsen heraf, herunder fastsætter specifikke formål med udnyttelsen af arealerne til byggeri, er uden betydning for hvorvidt der er momspligt.

Det er SKATs opfattelse, at der skal foretages en vurdering under iagttagelse af formålet med fritagelsesbestemmelsen i MSD artikel 135, stk. 1, litra k, jf. artikel 12, stk. 3, hvor afgiftsfritagelsen

¹³⁹ Jf. MBK § 56 og § 54

udelukkende omfatter ubebyggede grunde, der ikke er beregnet til opførelse af en bygning. I øvrigt skal der fortolkes strengt, da der er tale om en undtagelse til hovedreglen om, at levering af en byggegrund er momspligtig. I vurderingen af hvorvidt undtagelsen kan anvendes, skal der tages hensyn til hensigten med leveringen af byggegrunden ud fra objektive beviselementer, jf. C543/11, Maasdriel, præmis 35-36.

De grunde der ikke anses for at være en momspligtig levering af en byggegrund, omfatter arealer med eksisterende bygninger, hvor det efter lokalplanen ikke er hensigten, at bygningen skal nedrives, selvom arealet kan udviklet, eksisterende P-plads og vejanlæg som skal vedblive at have dette formål efter en lokalplan, hjørner og strimler af grunde der betragtes som ukurante og derfor ikke kan bebygges, rammebelagte arealer i udviklingsfasen når kommuner køber landbrugsjord og fredede eller strandbeskyttelsesarealer, der er selvstændigt matrikuleret.

Når det skal vurderes, hvorvidt levering af en bygning der er ældre end 5 år med tilhørende grund skal sidestilles med en levering af en byggegrund, er det afgørende, om salget sker med henblik på opførelse af en ny bygning, hvilket vil gøre at salget momsmæssigt skal behandles som om der sælges en byggegrund. Igen foretages der en objektiv vurdering af parternes hensigt ved ejendomsoverdragelsen, hvor en nedrivning kan ske af både sælger eller køber før eller efter ejendomsoverdragelsen, eller der kan være indgået aftale herom i overdragelsesaftalen, jf. C461/08, Don Bosco.

Det er afgørende for, hvorvidt salg af en grund undtagelsesvis kan ske uden afgift, om der er tale om et ukurant areal eller der foreligger en lokalplan, der forhindrer, at grunden anvendes til bebyggelse. Ydermere skal der, ved salg af gamle bygninger med tilhørende grund, sondres imellem om der er tale om en byggegrund som ved salg er momspligtig jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra b eller om der er tale om salg af fast ejendom, der for gamle bygninger er momsfrataget jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9.

2.11 Dansk praksis ved salg af fast ejendom efter udlejning

For at kunne analysere hvad omfanget af momsfrigtagelsen er, og om dansk praksis er i overensstemmelse med EU retten, i forbindelse med salg af fast ejendom efter udlejning, vil der i de følgende afsnit blive gennemgået nogle danske afgørelser i form af domsafsigelser og bindende svar fra SKAT, for at se på i hvilke scenarier det er muligt at blive moms fritaget for salg af fast ejendom efter udlejning, jf. ML § 13, stk. 2, og i hvilke tilfælde der er givet afslag herpå.

2.11.1 Omfattet af momsfrigtagelsen ved salg af fast ejendom efter udlejning

I dette afsnit vil bindende svar hvor fast ejendom efter udlejning har kunne sælges uden momspligt blive beskrevet. Indledningsvis med momsfrigtagelser ved salg af byggegrunde og efterfølgende momsfrigtagelser ved salg af nye bygninger.

Momsfritaget salg af byggegrunde

I SKM2016.141.SR har spørger, et almennyttigt boligselskab, efter aftale med kommunen, opført en ejendom for flere årtier siden, som har været anvendt til udlejning til en selvejende institution og efterfølgende til kommunens børne- og kulturforvaltning, som indtrådte i den eksisterende lejekontrakt. Ejendommen, der er solgt i 2013 efter kommunen har opsagt sit lejemål og er fraflyttet i juni 2011, og den i den mellemliggende periode har været forsøgt genudlejet, har ikke været omfattet af en frivillig momsregistrering.

Ejendommen er solgt som et nedrivningsprojekt, da køber har erhvervet ejendommen med henblik på projektudvikling. Af købsaftalen fremgår det ligeledes, at udgifter til oprensning og klassificering af forurening i forbindelse med projektet skal afholdes af sælger, og eventuelle udgifter til ekstra fundering vil blive modregnet i købesummen, samt at ejendommen er købt som beset. Sælger har ikke taget del i anmodning om byggetilladelse eller nedrivning, som er sket efter salget, ligesom denne ikke har været del af lokalplanprocessen, hvor der er udarbejdet en ny lokalplan, der muliggør nybyggeri.

Det er SKATs opfattelse, at salget af ejendommen, skal anses som salg af en byggegrund, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra b, jf. bekendtgørelsen til ML § 56, stk. 1. SKAT anser spørger for at være en afgiftspligtig person, som har drevet selvstændig økonomisk virksomhed, jf. ML § 3, med udlejning af ejendommen, hvilket er moms fritaget udlejning jf. ML § 13, stk. 1, nr. 8. Da spørgers opførelse og anvendelse af ejendommen på intet tidspunkt har været berettiget til fradrag, da denne udelukkende siden sin opførelse har været udlejet uden moms, er det rigtigt, jf. ML § 13, stk. 2, at sælger ikke har pålagt moms ved salget, på trods af at der er tale om salg af en byggegrund.

I det bindende svar SKM2013.15.SR, har spørger erhvervet en landbrugsejendom, som består af stuehus, andre bygninger og et antal jordparceller. Siden købet for flere år siden, har jorden været bortforpagtet, og

spørger er i denne forbindelse ikke frivilligt momsregistreret for udlejning. Med henblik på at der kan etableres et åbent-rammeområde, har spørger anmodet om igangsættelse af lokalplan for området inden for rammeområdet, så sælger kan opdele arealet i flere parceller til bebyggelse med bolig og erhverv.

Ifølge Skatteministeriets besvarelse anses spørger for at være en afgiftspligtig person, som driver selvstændig økonomisk virksomhed, jf. ML § 3, med bortforpagtning af landbrugsjord, hvilket er moms fritaget udlejning jf. ML § 13, stk. 1, nr. 8. Da spørgers anskaffelse og anvendelse af jordparcellen derfor har været undtaget fra retten til fradrag, skal der, jf. ML § 13, stk. 2, ikke betales moms ved levering af jordparcellen.

Spørgers andet spørgsmål går ud på, hvorvidt salget ligeledes er moms frit, såfremt jordparcellerne udstykkes og sælges enkeltvis, hvor sælger i den forbindelse har udgifter til landmåler og ejendomsmægler, men ikke foretager en egentlig byggemodning af grundene. Med henvisning til praksis i SKM2010.842.SR og SKM2012.402.SR og EU-domstolens afgørelse i de forenede sager C-180/10 og C-181/10, Slaby og Kuc, vurderer skatteministeriet, at spørger ikke aktivt har taget skridt mod en økonomisk udnyttelse af grunde gennem mobilisering af midler, der svarer til dem der anvendes af en producent, handlende eller tjenesteyder, jf. MSD artikel 9, stk. 1, 2. afsnit, i det konkrete tilfælde, hvorfor salget også ved udmatrikulering inden salget vil være omfattet af moms fritagelsen.

I SKM2013.215.SR har spørger i 2005 erhvervet en ejendom med 5 lejemål, bestående af boliger og et erhvervslejemål, der alle blev udlejet. Spørger er ikke frivilligt momsregistreret for denne udlejning. Ejendommen er solgt i 2013, med overtagelse af lejemål og brugsrettigheder, hvor sælger forinden overdragelsen har opsagt lejemålene. Sælger har inden salget indhentet kommunens tilladelse til nedrivning af bygningen og ansøgt om en byggetilladelse, der dog endnu ikke forelå på salgstidspunktet, da køber erhverver ejendommen med henblik på nedrivning og opførelse af lejligheder og videresalg heraf.

Ifølge SKAT anser de ikke spørgers salg, som værende salg af en "gammel" bygning, men i stedet salg af en byggegrund, der som udgangspunkt er momspligtigt, da de objektive elementer, hvor sælger har søgt om tilladelse til nedrivning og byggetilladelse samt opsagt lejerne understøtter, at hensigten har været at frembringe en byggegrund.

Ifølge SKAT anses spørger for at være en afgiftspligtig person, som driver selvstændig økonomisk virksomhed, jf. ML § 3, med udlejning af fast ejendom, som er moms fritaget udlejning jf. ML § 13, stk. 1, nr. 8, da sælger ikke er frivilligt momsregistreret. Da spørgers anskaffelse og anvendelse af ejendommen derfor har været undtaget fra retten til fradrag, skal der, jf. ML § 13, stk. 2, ikke betales moms ved levering af ejendommen.

SKAT afviser i øvrigt, at der er tale om et salg som led i spørgers udøvelse af sin ejendomsret, da ejendommen indgår i spørgers udøvelse af sin økonomiske virksomhed, jf. C-180/10 og C-181/10, Slaby og Kuc.

I SKM2012.315.SR er spørger en søster og bror, der siden 1979 har boet i et stuehus på en landbrugsejendom, som de har fået overdraget ved et generationsskifte med succession i 2007. Landbrugsjorden har været udlejet til landbrugsformål gennem en årrække, uden at der i den forbindelse er sket frivillig momsregistrering.

Over halvdelen af landbrugsjorden er, efter at der er sket ændring af zonegrænser ved ejendomsvurderingen for 2010, beliggende i byzonen, og kommunen har samtidig vedtaget en lokalplan, der har udlagt dele af de disse arealer til boligformål, som en blanding af parcelhuse, tæt-lav og etageboliger. Spørger har været i forhandlinger med kommunen og private entreprenører, hvilket har resulteret i ændringen af lokalplanen, og spørger har som resultat heraf modtaget et købstilbud fra entreprisefirmaet om et køb af al jorden, på nær stuehuset med en tilhørende grund på ca. 3.000 m². Såfremt denne handel ikke finder sted, har kommunen tilkendegivet, at de agter at fremsætte forslag om gennemførelse af ekspropriation af jorden, da kommunen er interesseret i, at erhverve jorden med henblik på udstykning til boligformål.

På tidspunktet for anmodningen om bindende svar fra SKAT, er der ikke foretaget byggemodning eller udstykning af arealerne, og der er ikke søgt landzonetilladelser for den del af jorden, der er beliggende i landzonen.

Ifølge SKAT anses spørger for at være en afgiftspligtig person, som driver selvstændig økonomisk virksomhed, jf. ML § 3, og der foretages levering af en ydelse mod vederlag, ved udlejning af fast ejendom, jf. ML § 4, hvilket er moms fritaget udlejning jf. ML § 13, stk. 1, nr. 8, da sælger ikke er frivilligt momsregistreret. Den del af landbrugsjorden, der er beliggende i byzonen, betragtes af SKAT som salg af byggegrunde, der som udgangspunkt, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra b, er momspligtig levering, men da spørgers anvendelse af ejendommen har været undtaget fra retten til fradrag, skal der, jf. ML § 13, stk. 2, ikke betales moms ved et salg af jorden.

I SKM2012.264.SR har spørger, som er et anpartsselskab, i 2006 erhvervet en ejendom til udlejning. Ved tidspunktet for anmodning om bindende svar fra Skatterådet, har sælger fået forhåndsgodkendt en opdeling af ejendommen i to matrikler og opførelse af en bygning på den nye matrikel, da spørger ønsker at sælge grunden til tredje mand, for at styrke selskabets kapitalgrundlag.

Ifølge SKAT anses anpartsselskabet for at være en afgiftspligtig person, som driver selvstændig økonomisk virksomhed, jf. ML § 3, med udlejning af fast ejendom, som er moms fritaget udlejning jf. ML § 13, stk. 1, nr. 8, da anpartsselskabet ikke er frivilligt momsregistreret. Ifølge ML § 13, stk. 2, skal der ikke betales moms ved levering af virksomhedens driftsmidler, som udelukkende har været anvendt i forbindelse med virksomhed, der er fritaget for moms, hvorfor SKAT har svaret, at når anpartsselskabet sælger en udstykket grund, som er et driftsmiddel i virksomheden, er der tale om en moms fritaget levering.

I SKM2010.842.SR har spørger sammen med sin søster i 2002 arvet 10 sommerhusgrunde, der på daværende tidspunkt var lejet ud til sommerhusejere, der har bygget sommerhuse på grundene. Ved tidspunktet for anmodning om bindende svar fra SKAT, ejer de stadig 5 af grundene, der fortsat er lejet ud til sommerhusejerne. Spørger er ikke frivilligt momsregistreret for denne udlejning.

Skatterådet opfatter spørger sammen med dennes søster, som værende en afgiftspligtig person, jf. ML § 3, da de driver økonomisk virksomhed med udlejning af grundene. Da grundene udelukkende har været anvendt i forbindelse med momsfrataget udlejningsvirksomhed, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 8, er sælger ikke momspligtig af salg af grundene, da disse leveringer er momsfrataget jf. ML § 13, stk. 2.

Fælles for de bindende svar, hvor salg af en byggegrund har været omfattet af reglerne i § 13, stk. 2, efter udlejning, og salget derfor har været momsfrataget er, at der har været tale om mangeårig udlejningsaktivitet inden salget, og at der ikke har været foretaget frivillig momsregistrering for udlejningen. I alle tilfældene er spørgerne blevet anset for at være en afgiftspligtig person, der driver økonomisk virksomhed med udlejning af fast ejendom. Sagerne varierer i deres forudsætninger, da der i nogle tilfælde er anmodet om ændring af lokalplan for grunden, udstykning, tilladelse til nedrivning og ansøgt om byggetilladelse og opsigelse af lejemål. Dog er der ikke i nogen af sagerne foretaget byggemodning af grundene, og under disse omstændigheder, kan SKAT altså acceptere, at et salg efter udlejning af fast ejendom, hvor der sælges en grund, kan ske momsfrit jf. ML § 13, stk. 2.

Momsfrataget salg af nye bygninger med tilhørende jord

I det bindende svar SKM2016.555.SR har et selskab i 2006 købt en gammel ejendom, som spørger i 2008 beslutter at nedrive og opføre en boligudlejningsejendom, hensigten med den nye ejendom er momsfrataget boligudlejning. Ejendommen bygges i 3 etaper, hvor 1. etape påbegyndes bygget i efteråret 2010 med støbning af fundament, og første udlejning sker 1. september 2011. 2. etape påbegyndes bygget i juni 2012, og første udlejning sker 1. april 2013. 3. etape påbegyndes bygget i januar 2015, og første udlejning sker 1. december 2015. Etape 1 og 2 udgør én af de to bygninger der opføres på matriklen, og består af 24 lejemål. Den anden bygning, som bygges som 3. etape, består af 16 lejemål. Der er ved opførelsen ikke taget fradrag for moms, og alle lejemålene bliver udlejet af selskabet på sædvanlige tidsbegrænsede standardlejekontrakter, hvor lejer ikke har købsret. Spørger har anmodet om bindende svar fra SKAT, fordi de har modtaget et købstilbud på hele ejendommen af en køber, som vil videredrive ejendommen som momsfrataget udlejningsejendom.

Ifølge SKAT vil et samlet salg af udlejningsejendommene og grunden, der udelukkende har været udlejet uden moms, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 8, kunne sælges momsfrit efter ML § 13, stk. 2, da salget sker samlet for de 2 bygninger på samme matrikel, der er opført med henblik på momsfri udlejning, og der derfor ved

opførelsen ikke er fradraget moms. Samtidig er ejendommen ikke opdelt i ejerlejligheder, udlejningen er sket på tidsubegrænsede standardlejekontrakter og køber vil videredrive ejendommen som udlejningsejendom.

I SKM2013.483.SR har et selskab, som køber og sælger egen fast ejendom, af kommunen erhvervet en storparcel/byggegrund på over 16.000 m² i 2007, med henblik på langsigtet passiv investering og senere salg. Siden 1. august 2010 har selskabet udlejet grunden uden moms, da selskabet ikke er momsregistreret. Grunden er i 2006 i lokalplanen overført fra landzone til byzone, og grunden er udlagt til tæt-lav eller etageboligbebyggelse, men der er dog landbrugspligt på ejendommen indtil grunden tages i brug til bebyggelse.

Ifølge SKAT anses selskabet for at være en afgiftspligtig person, som driver selvstændig økonomisk virksomhed, jf. ML § 3, med udlejning af fast ejendom, som er momsfritaget udlejning jf. ML § 13, stk. 1, nr. 8, da selskabet ikke er frivilligt momsregistreret. Såfremt selskabet sælger grunden, uden at der tages skridt mod en økonomisk udnyttelse af grunden, gennem mobilisering af midler, og der eksempelvis foranlediges byggemodning, hvor anvendelsen af grunden i SKATs opfattelse vil ændre karakter, og den derefter vil blive anset som anvendt til momspligtige aktiviteter, og salget derfor vil være momspligtigt, på trods af at ejendommen har været udlejet i næsten 3 år, vil salget af grunden ikke være momspligtigt jf. ML § 13, stk. 2, også selv om lejer har forkøbsret. Dette er i tråd med de bindende svar beskrevet ovenfor.

Spørger overvejer også muligheden for at opføre boliger, med henblik på udlejning og efterfølgende salg efter første udlejning, selv om der ikke er gået 5 år fra ibrugtagning, eller opførelse af nye bygninger, der udlejes tidsbegrænset inden et salg i de første 5 år.

Ifølge Skatterådet, kan boliger sælges momsfrit jf. ML § 13, stk. 2, når de er opført med henblik på momsfritaget udlejning, der ikke er taget fradrag for moms ved opførelsen, og der er tale om tidsubegrænsede lejeaftaler, også selvom lejer har forkøbsret. Hvorvidt en ejendom er opført med henblik på udlejning i modsætning til at være opført med henblik på salg, beror på en vurdering af de faktiske forhold. Skatterådet har i dette tilfælde bekræftet overfor spørger, at boligerne såfremt de opføres til udlejning og lejes ud i henhold til lejeloven, og er omfattet af tidsubegrænsede lejeaftaler, så er et efterfølgende salg indenfor 5 år fra opførelsen omfattet af ML § 13, stk. 2, og derfor momsfritaget, også såfremt lejer ifølge lejeaftalen har forkøbsret og der på sammen grund er solgt boliger med moms. Er ejendommen derimod opført med henblik på salg, men har været lejet ud uden moms, så er det den oprindelige hensigt, der fortsat bestemmer, at der er momspligt ved salg af nye bygninger jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra a, da ejendommen ved salg igen ændrer anvendelse tilbage til den oprindelige momspligtige aktivitet, hvorfor reglerne i ML § 13, stk. 2 ikke kan anvendes ved et sådan salg.

I SKM2012.683.SR har spørger i december 2009 erhvervet en ejendom, med henblik på at investere i en ejendom med et udviklingspotentiale. Ejendommen består af 12 bygninger, med et samlet etageareal på

7.000 m². Ved overtagelsen indtrådte spørger i 8 eksisterende boliglejemål, fordelt på 3 bygninger, som udgør 1.700 m², og ejer har kun anvendt disse ejendomme til momsfrataget udlejning jf. ML § 13, stk. 1, nr. 8, de øvrige bygninger har ikke været anvendt af spørger. Spørger har udarbejdet et projekt til modernisering og ombygning af ejendommen til 31 lejligheder til boligformål, og ombygningen vil være så omfattende, at der vil være tale om nye bygninger jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra a, hvorefter hensigten enten er salg eller udlejning af de nyopførte og udstykkede ejerlejligheder.

Skatterådet bekræfter, at de anser ejerlejlighederne for værende nye bygninger, jf. den dagældende momsbekendtgørelse § 39 b, stk. 1¹⁴⁰, ved første levering efter indflytning indenfor 5 år fra bygningens færdiggørelse, da ombygningen ifølge spørger er så omfattende, hvorfor et salg vil være omfattet af undtagelsen i § 13, stk. 1, nr. 9, litra a, og derfor være momspligtigt.

Såfremt lejlighederne lejes ud efter ombygningen i en periode på 6 måneder, bekræfter SKAT, at reglerne i ML § 13, stk. 2 kan anvendes ved et efterfølgende salg, og dette derfor er momsfrataget, såfremt der er indgået sædvanlige tidsubegrænsede lejeaftaler. Dette ændres ikke af, at lejerne gives en forkøbsret til lejlighederne, som spørger har oplyst kan have indvirkning på en højere lejesats.

Fælles for de bindende svar er, vedrørende salg af nye bygninger, hvor SKAT har bekræftet, at et salg efter udlejning er omfattet af reglerne i § 13, stk. 2, og derfor er momsfrataget, at det forudsættes, at ejendommen er opført med henblik på udlejning, at der ikke er fradraget moms ved opførelsen/ombygningen, at bygningerne alene har været anvendt til udlejning og at lejemålene er lejet ud på tidsubegrænsede standardlejekontrakter. Dette ændres ikke af, at lejer har forkøbsret, eller hvorvidt ejendommen er inddelt i ejerlejligheder eller sælges samlet. I SKM2012.683.SR har spørger fået bekræftet, at et salg kan ske momsfrit efter 6 måneders udlejning fra ombygning til ejerlejligheder, om end SKAT dog ikke har fortolket på et egentligt tidsmæssigt krav til udlejningsperioden i sin besvarelse.

2.11.2 Ikke omfattet af momsfratagelsen ved salg af fast ejendom efter udlejning

I dette afsnit vil bindende svar hvor fast ejendom efter udlejning ikke har kunne sælges uden momspligt blive beskrevet. Indledningsvis hvor et salg af en gammel bygning på en grund er blevet sidestillet med salg af en byggegrund, og efterfølgende hvor salg af en ny bygning efter udlejning ikke har været omfattet af fritagelsesbestemmelsen i § 13, stk. 2.

Momspligtigt salg af byggegrunde

I det bindende svar SKM2014.693.SR (stadfæstet SKM2016.319.LSR) er spørger et selskab, hvis aktivitet er at købe, udvikle, udleje og sælge fast ejendom. Selskabet ejer en byggegrund, som ifølge lokalplanen er udlagt til boligbebyggelse, og som henstod efter færdiggørelse og salg af første del af et planlagt byggeri, men som fra 2014 er udlejet uden moms, da selskabet ikke er momsregistreret. Selskabets hensigt med

¹⁴⁰ Nuværende MBK § 54, stk. 2.

grunden, der ikke er byggemodnet, er at leje den ud i et år, hvorefter den vil blive forsøgt solgt, enten som en grund eller udstykket i 2 matrikler, da markedet for salg af byggegrunde i området på nuværende tidspunkt er svært. Lejer af grunden er ikke blevet tildelt en forkøbsret i lejeaftalen.

Ifølge SKAT er spørger en afgiftspligtig person, som driver selvstændig økonomisk virksomhed, jf. ML § 3, med udlejning af fast ejendom, jf. ML § 4, hvilket er moms fritaget udlejning jf. ML § 13, stk. 1, nr. 8, da sælger ikke er frivilligt momsregistreret. Hvorvidt et salg af byggegrunden efter en periode på minimum 6 måneders udlejning derfor er omfattet af moms fritagelsen i § 13, stk. 2, kan SKAT dog ikke bekræfte, da hensigten på erhvervelses tidspunktet er af afgørende betydning for den momsretlige vurdering af om salget er moms fritaget. Den afgrænsede udlejningsperiode med et efterfølgende planlagt salg gør, at SKAT ikke anser hensigten med grunden for at være udlejning, da selskabet har en hensigt om salg af grunden indenfor en vis tidshorisont. Da det er SKATs opfattelse, at udlejningen er en midlertidig foranstaltning med baggrund i markedssituationen, og at spørgers overordnede hensigt er at sælge grunden eller bebygge den. Salg af byggegrunden vil derfor være momspligtig jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra b.

I SKM2014.408.SR er spørger et selskab der i 2010 har erhvervet en ejendom, hvor hensigten er at udstykke jordstykket i grunde, også på den del, hvor der er en gammel ejendom. Spørger forventer at nedrive ejendommen, udstykke ejendommen i grunde og udleje disse med køberet, da et salg på spørgetidspunktet, ikke er mulig til en tilfredsstillende pris, da markedet i området er presset. Dog vil en grund hvor nogen henvender sig og ønsker at købe denne i stedet for at leje den, blive solgt med moms. Spørgers forventning er, at de fleste der lejer en grund på et tidspunkt udnytter deres køberet. Lejekontrakterne vil være uopsigelige fra udlejers side.

Ifølge SKAT er sælger en afgiftspligtig person der driver selvstændig økonomisk virksomhed, og de vurderer, at sælgers hensigt med grundene er salg, da der er tildelt en køberet til lejer, og såfremt nogen ønsker at købe en grund, i stedet for at leje den, kan de det, hvorfor grundene i SKATs opfattelse er sat til salg. Idet grundene er til salg, kan det ikke være spørgers overordnede hensigt at drive udlejningsvirksomhed, hvorfor reglerne i ML § 13, stk. 2 ikke kan anvendes til moms fritagelse. Ved et salg af grundene, er disse derfor momsmæssigt omfattet af ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra b, hvorfor salget vil være momspligtigt. At salget af grundene er momspligtigt, ændres ikke af, at disse forinden har været udlejet momsfrit med køberet, og grundene efter at lejer har opsagt lejemålet, sælges til andre end de tidligere lejere. Såfremt spørger har udgifter til byggemodning, og herunder nedrivning af den gamle ejendom, kan der tages momsfradrag for disse, dog med en eventuel regulering af fradraget for de byggegrunde der har været taget i brug til moms fritaget udlejning.

I SKM2015.627.LSR stadfæster Landsskatteretten det bindende svar, SKM2013.169.SR fra Skatterådet, hvor en sælger i februar 2008 har erhvervet et sommerhus med en tilhørende grund på 66.600 m². I maj 2008 sælger denne en halvpart af ejendommen videre. Sommerhuset på den grund, som lå på den oprindelige ejers

resterende andel af grunden, anvendte denne til beboelse i en periode, da kommunen gav dispensation til, at det var tilladt at anvende ejendommen til beboelse helårligt. Da ejer fraflyttede ejendommen, blev den udlejet moms frit til helårsbeboelse. På foranledning af ejerne af grundene, blev området omfattet af kommuneplanen i 2009, og derefter blev arealet i lokalplanen, vedtaget i 2012, udlagt til byzone i stedet for landzone, med tilladelse til at anvende området til udstykning af 48 parceller til åben lav bebyggelse, med 26 parcelhuse og 22 gårdhavehuse. Derefter må ejendommen kun bebygges, udstykkes og i øvrigt anvendes i overensstemmelse med den nye lokalplan. Ved udstykning er det de to ejeres pligt, at sørge for byggemodning i form af anlæg af vejarealer samt fremføring af forsyningsledninger til skelgrænsen, på egen grund er det køberne af parcellen, der skal sørge for etablering af forsyning mv. Ifølge lokalplanen, forventes den eksisterende bolig på ejendommen nedrevet i forbindelse med byggemodningen af området, på sælgers foranledning. Ejerne er i øvrigt ikke momsregistreret, men den skattemæssige behandling af ejendommen er omfattet af virksomhedsordningen.

SKAT har givet sit svar med reference til EU-domstolens forenede sager C-180/10 og C-181/10, Slaby og Kuc, hvorefter antallet og omfanget af salg ikke i sig selv anses som en afgiftspligtig transaktion, da sådanne omstændigheder godt kan indgå som led i forvaltningen af ejerens personlige formue, men såfremt ejeren aktivt tager skridt mod en økonomisk udnyttelse af grunden gennem mobilisering af midler, der svarer til dem, der anvendes af en producent, handlende eller tjenesteyder, i form af bygge- og anlægsarbejder på arealet, anses disse tiltag ikke at være led i sædvanlig personlig formueforvaltning. Da sælgerne har anmodet kommunen om ændring af lokalplanen, ejendommen ikke sælges som et samlet grundstykke og det forventes at sælger foranlediger nedrivning af den eksisterende bygning, og gennemførelse af byggemodning, mener SKAT ikke, at sælgerne agerer på en måde, der ikke naturligt kan sidestilles med den måde, hvorpå privatpersoner gennemfører salg, som led i indehaverens udøvelse af sin ejendomsret, og derfor anses de for at udøve momspligtig økonomisk virksomhed ved udstykning, nedrivning, byggemodning samt salg af de udstykkede parceller fra den pågældende ejendom. Deraf er sælgerne som udgangspunkt momspligtige ved salg af byggegrundene, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra b.

Da sælger bliver anset for at udøve momspligtig økonomisk virksomhed ved salg af parcellerne, ønsker de at påberåbe sig anvendelse af undtagelsen i § 13, stk. 2, hvorefter salget vil være momsfritaget, da boligen inden nedrivning har været anvendt til momsfritaget udlejning jf. § 13, stk. 1, nr. 8. Dette kan SKAT dog ikke bekræfte, da de fandt, at den "vare", der blev solgt ikke var sommerhuset, men en byggegrund, da nedrivningen og byggemodningen af grunden anses for påbegyndelse af ny økonomisk udnyttelse af grunden. Da byggegrundene ikke havde været anvendt af ejerne i forbindelse med momsfritaget udlejningsvirksomhed, kunne salget ikke omfattes af ML § 13, stk. 2, hvorfor momspligten jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra b, fandt anvendelse ved salget af parcellerne. Landsskatteretten har stadfæstet det bindende svar SKM2013.169.SR fra SKAT.

Momspligtigt salg af nye bygninger med tilhørende jord

I det bindende svar SKM2016.289.SR er spørger et anpartsselskab, der har erhvervet en ejendom, hvor det tidligere hus på grunden er revet ned og spørger har opført en ny ejendom med 2 ejerlejligheder. Ifølge skødet, der blev udarbejdet i forbindelse med spørgers køb af ejendommen, fremgår det, at hensigten med opførelsen af den nye ejendom er udlejning til boligformål. Lejlighederne er efter opførelse blevet lejet ud, på tidsubegrænsede lejekontrakter, hvor lejerne hverken har køberet eller forkøbsret til ejendommen. Spørger er ikke frivilligt momsregistreret for udlejningen, der er ikke taget momsfradrag i forbindelse med opførelsen af dobbelthuset, og lejlighederne har på intet tidspunkt været udbudt til salg. Anpartsselskabet har indtil for nylig drevet virksomhed med erhvervelse og salg af ejendomme, og har i perioden 2010-2014 solgt 9 ejendomme. Dog er vedtægterne ændret, således at selskabets formål er udlejning af fast ejendom. Den ene lejer har opsagt sit lejemål, og derfor ønsker spørger at sælge ejerlejligheden, da ejendomspriserne er steget og det var vanskeligt at finde en lejer i første omgang til den forventede leje, hvorfor det er mere attraktivt at sælge ejendommen end at leje den ud.

Spørger handler ved et salg som en afgiftspligtig person, jf. ML § 3, stk. 1, da selskabet driver selvstændig økonomisk virksomhed, med levering af den nye bygning jf. ML § 4, stk. 1. Ifølge ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra b, er salg af nye bygninger med tilhørende grund momspligtigt, da salget forventes gennemført indenfor 5 år fra bygningens færdiggørelse, jf. momsbekendtgørelsen § 54, stk. 2. Såfremt lejligheden skal kunne sælges momsfrit jf. ML § 13, stk. 2, skal denne have været anvendt i forbindelse med momsfritaget udlejning, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 8, hvilket den har, men SKAT har vurderet, at de objektive beviselementer i form af de tidsubegrænsede lejekontrakter, at spørger ved køb af ejendommen i købsaftalen havde angivet at hensigten med den nyopførte bygning var udlejning, ikke er tilstrækkelige, når spørger påtænker at sælge lejligheden efter knap 1 års udlejning, og tillægger derfor ikke denne formålserklæring i skødet nogen vægt. SKAT finder det ikke sandsynliggjort, at spørger har opført bygningen alene med henblik på udlejning, da spørger de seneste 5 år har solgt 9 ejendomme, og anser derfor spørgers levering af ejerlejligheden som led i momspligtig virksomhed med salg af nye bygninger, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra a, hvorfor lejligheden ikke kan sælges momsfrit jf. ML § 13, stk. 2.

I SKM2016.105.SR er spørger et forsikringsselskab, som i 2012 erhvervede et antal ejerlejligheder, som var nybyggede, da de blev afleveret af entreprenøren i 2014. Spørger har ikke i forbindelse med erhvervelsen fratrasket moms, da spørgers hensigt med erhvervelsen af ejerlejlighederne var udlejning og ikke videresalg, og efter færdiggørelsen, er indflytning begyndt i 2014. Alle lejemålene er/har på nuværende tidspunkt været lejet ud, på sædvanlige tidsubegrænsede standardlejekontrakter uden moms jf. ML § 13, stk. 1, nr. 8, og lejekontrakterne indeholder ikke nogen forkøbsret, køberet eller købsforpligtelse for lejerne. I henhold til lov om finansiel virksomhed § 29 var der på aftaletidspunktet en regel om, at forsikringsselskaber ikke måtte erhverve fast ejendom med henblik på videresalg, men kun med henblik på varig anbringelse af midler, i

form af udlejning. Dette er dog ophævet pr. 3. juli 2015, både fordi det har begrænset forsikringsselskabernes incitament til at foretage ejendomsinvesteringer og det har været svært at håndhæve bestemmelsen, da forsikringsselskaberne med de dagældende regler kunne afhænde fast ejendom, men ikke måtte have den hensigt på erhvervelsestidspunktet. Det overvejes enten at sælge de enkelte ejerlejligheder i takt med at lejerne fraflytter, eller samlet at sælge alle ejerlejlighederne inklusive eksisterende lejekontrakter til en ny investor, som følge af koncernens forpligtelse til løbende at optimere kundernes pensionsopsparings afkast.

Ved et salg handler spørger som en afgiftspligtig person, jf. ML § 3, stk. 1, da selskabet driver selvstændig økonomisk virksomhed, med levering af den på salgstidspunktet nye bygning jf. ML § 4, stk. 1 og § 13, stk. 1, nr. 9, litra b, da salget forventes gennemført med første levering efter indflytning indenfor 5 år fra bygningens færdiggørelse, jf. MBK § 54, stk. 2, 2. pkt. Såfremt lejlighederne skal kunne sælges momsfrit jf. ML § 13, stk. 2, skal de have været anvendt i forbindelse med momsfritaget udlejning, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 8, hvilket de har. SKAT henviser til EU-domstolens sag C-461/08, Don Bosco, præmis 25, som beskrevet tidligere, hvor det præciseres, at undtagelser til hovedreglen om momspligtig levering skal fortolkes indskrænkende. Og efterfølgende til EU-domstolens sager C-543/11, Maasdriel, præmis 32 og C-326/11, J.J. Komen, præmis 33, som tidligere beskrevet, hvor parternes erklærede hensigt vedrørende pligten til at betale moms af en transaktion, skal tages i betragtning i forbindelse med en samlet vurdering af transaktionens omstændigheder, under forudsætning af, at de understøttes af objektive beviselementer. SKAT finder ikke, at forsikringsselskabet har forelagt sådanne objektive beviselementer, at det kan godtgøres, at salget er omfattet af undtagelsesreglen i ML § 13, stk. 2. Spørgers dokumentation i form af de indgåede lejekontrakter på sædvanlige standardkontrakter, det faktum at spørger ikke har fratrullet moms af de momsbelagte udgifter, som vedrører boliglejemålene og at den dagældende lov om finansiel virksomhed, indeholdt et krav om, at selskabet kun måtte erhverve fast ejendom med henblik på varig anbringelse af midler, har ikke gjort, at SKAT har fundet, at spørger, efter en samlet vurdering af sagen, har godtgjort, at spørger har erhvervet ejendommene udelukkende med henblik på udlejning, hvorfor et salg vil være momspligtigt jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra a, og sælger derfor på trods af den momsfri udlejning jf. § 13, stk. 1, nr. 8, ikke kan sælge ejerlejlighederne uden moms jf. ML § 13, stk. 2.

2.12 Sammenholdelse af gældende EU ret og dansk retspraksis

I det efterfølgende vil det blive analyseret i hvilket omfang MSD er implementeret i ML, og ud fra gennemgangen i de tidligere afsnit, af EU retspraksis og dansk retspraksis vedr. salg af fast ejendom efter udlejning, vil der blive udledt, hvorvidt dansk praksis er i overensstemmelse med gældende ret på området.

Gældende ret skal først og fremmest afgøres ud fra, om en person er afgiftspligtig og driver økonomisk virksomhed, for at få afgjort, om en transaktion, i form af et salg af fast ejendom, er omfattet af momslovens bestemmelser. Dernæst er forudsætningerne i et givet tilfælde afgørende for, hvorvidt et salg af nye bygninger og byggegrunde efter udlejning, er omfattet af ML §13, stk. 1, nr. 9, litra a og b eller salget grundet den momsfri udlejning jf. §13, stk. 1, nr. 8, kan blive omfattet af undtagelsen i §13, stk. 2. Her lægges der særligt vægt på at denne bestemmelse skal fortolkes indskrænkende og hensigten ved erhvervelsestidspunktet.

2.12.1 Afgiftspligtig person der driver økonomisk virksomhed

MSD artikel 9 er implementeret i ML § 3, dog uden nærmere at definere, hvornår der foreligger selvstændig økonomisk virksomhed. Momspligten ved salg af fast ejendom gælder derfor for alle afgiftspligtige personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed, jf. ML §3, stk. 1. Afgiftspligtige personer omfatter ifølge dansk ret også virksomheder der er fritaget for registrering efter ML § 47, stk. 1, på trods af at deres leverancer er fritaget for afgift efter ML § 13.

Sagerne C-180/10 og C-181/10, Slaby & Kuc, som tidligere beskrevet, har defineret hvordan medlemsstaterne skal udlede gældende ret, ift. om MSD artikel 12 er fuldt implementeret i national ret. Især er det afgørende hvorvidt MSD artikel 12, stk. 1 er implementeret, om det er muligt at blive afgiftspligtig af lejlighedsvis salg af fast ejendom, eller om dette kun er muligt, såfremt der er tale om en afgiftspligtig person, der driver selvstændig økonomisk virksomhed, og som ikke foretager salget som et led i dennes udøvelse af sin ejendomsret.

Det er kun definitioner af begreberne ”byggegrunde” og ” ny bygning” fra artikel 12, stk. 2 og 3, der er anvendt i den danske lovgivning. MSD artikel 12, stk. 1 er ikke implementeret i ML, og dermed er salg af nye bygninger eller byggegrunde kun momspligtige transaktioner, efter ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra a og b, hvis sælger er en afgiftspligtig person, der driver selvstændig økonomisk virksomhed. For at der kan være tale om en økonomisk virksomhed, skal der som beskrevet i tidligere afsnit, være tale om transaktioner, der omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter, uanset hvilken form for virksomhed der er tale om¹⁴¹. EU-domstolen lægger desuden vægt på, at erhvervelse og salg af et gode ikke udgør en udnyttelse af et gode med henblik på opnåelse af

¹⁴¹ Jf. C-180/10 og C-181/10, Slaby & Kuc, præmis 44

indtægter af en vis varig karakter. Da det eneste afkast af en sådan transaktion, er et eventuelt udbytte ved salg af varen¹⁴².

For at momspligten indtræder, er det derudover en forudsætning, at den afgiftspligtige person ikke handler som led i den pågældendes udøvelse af sin ejendomsret, idet udøvelse af sin ejendomsret ikke i sig selv kan betragtes som en økonomisk virksomhed, og sådanne leveringer derfor falder udenfor lovens anvendelsesområde.

Antallet og omfanget, samt tidsrummet salget af grunde strækker sig over, er ikke afgørende for om en sælger bliver anset for at drive økonomisk virksomhed, men i stedet om denne med henblik på salget, har taget skridt mod en økonomisk udnyttelse af grunden gennem mobilisering af midler, der svarer til dem, der anvendes af en producent, handlende eller tjenesteyder, jf. MSD artikel 9, stk. 1, andet afsnit¹⁴³. Såfremt sælger foretager byggemodning og andet anlægsarbejde, som tidligere beskrevet, vil der være taget sådanne aktive skridt mod en økonomisk udnyttelse af byggegrunde ved mobilisering af midler, der anvendes af handlende med byggegrunde, og salget vil derfor ikke kun indgå i sælgers forvaltning af sin private formue, og er derfor ikke omfattet af indehaverens almindelige udøvelse af sin ejendomsret¹⁴⁴. Sælgeren vil derfor blive betragtet som udøvende økonomisk virksomhed, og vil blive anset som en afgiftspligtig person.

For at dansk praksis skal være i overensstemmelse med gældende EU ret, er det derfor afgørende, at der i dansk praksis foretages en analyse af hvorvidt en person er afgiftspligtig der driver økonomisk virksomhed¹⁴⁵, da en person ikke kan blive anset for at handle som afgiftspligtig ved lejlighedsvis og enkeltstående leveringer af fast ejendom¹⁴⁶.

I de sager der er gennemgået i afsnittet om dansk praksis, anvendes EU-domstolens afgørelser i sagerne C180/10 og C-181/10, Slaby og Kuc, i vurderingen af, om der er tale om en afgiftspligtig person, der foretager en afgiftspligtig levering af fast ejendom. SKAT tager altså som udgangspunkt stilling til, om der er tale om en afgiftspligtig person, der driver selvstændig økonomisk virksomhed, hvilket er i tråd med at MSD artikel 12, stk. 1, ikke er implementeret i ML, og disse forudsætninger derfor skal være opfyldt, for at dansk praksis er i overensstemmelse med gældende ret.

I SKM2013.215.SR afviser SKAT, at der er tale om et salg som led i spørgers udøvelse af sin ejendomsret, da sælger optræder i egenskab af en afgiftspligtig person, da denne igennem en årrække har drevet den omtalte ejendom som en udlejningsejendom, og ejendommen derfor er en del af spørgers udøvelse af økonomisk virksomhed. Dette synes i tråd med gennemgangen ovenfor af gældende ret. Dog skal det

¹⁴² Jf. C-180/10 og C-181/10, Slaby & Kuc, præmis 45

¹⁴³ Jf. C-180/10 og C-181/10, Slaby & Kuc, præmis 39

¹⁴⁴ Jf. C-180/10 og C-181/10, Slaby & Kuc, præmis 40 og 41

¹⁴⁵ Jf. SKM2012.297.SKAT

¹⁴⁶ Jf. EU- domstolens udtalelse i sagerne C-180/10 og C-181/10

bemærkes, at sager hvor personer ikke er blevet anset for at være en afgiftspligtig person ikke er gennemgået i tråd med den indledende afgrænsning i afhandlingen.

Efter min vurdering, er dansk ret i overensstemmelse med gældende EU ret, i forhold til udledning af hvornår der er tale om en afgiftspligtig person der driver økonomisk virksomhed, i de danske sager, som belyser området denne afhandling omhandler.

2.12.2 Fortolkning af fritagelser og hensigten på erhvervelsestidspunktet

Som nævnt under gennemgangen af EU praksis, har EU-domstolen i flere tilfælde udtalt, at undtagelser fra momspligten skal fortolkes indskrænkende, hvor de udtryk, der er anvendt til at beskrive fritagelser fra det almindelige princip, om momspligt ved enhver levering af goder og tjenesteydelser, der er leveret mod vederlag af en afgiftspligtig person, ifølge fast retspraksis skal fortolkes strengt. Fortolkningen skal være forenelige med de formål, der forfølges med fritagelsen og være i overensstemmelse med princippet om afgiftsneutralitet, men ikke fratage de definerede fritagelser deres virkning¹⁴⁷. Af den grund henvises der i dansk praksis i flere tilfælde til sagen C-461/08, Don Bosco, præmis 25, hvoraf dette fremgår.

Parternes erklærede hensigt vedrørende pligten til at betale moms af en transaktion, skal også tages i betragtning i forbindelse med en samlet vurdering af transaktionens omstændigheder, under forudsætning af, at de understøttes af objektive beviselementer. I den sammenhæng skal det i øvrigt også sikres, at transaktionen ikke udgør et rent kunstigt arrangement, der ikke bygger på økonomiske realiteter, og som blot foretages med henblik på opnåelse af en afgiftsmæssig fordel. Denne praksis er udledt på baggrund af sagerne C-543/11, Maasdriel, præmis 32 og C-326/11, J.J. Komen, præmis 33.

Med afsæt heri har SKAT også angivet, i sit nye styresignal SKM2017.26.SKAT om ”Moms på fast ejendom – salg efter udlejning”, som beskrevet tidligere, at det påligger den afgiftspligtig person at godtgøre, at et salg af fast ejendom skal være omfattet af undtagelsen i ML §13, stk. 2, og dermed ikke falde under de normale bestemmelser om momspligt, jf. ML §13, stk. 1, nr. 9, litra a og b. I den forbindelse skal spørger forelægge dokumentation der indeholder oplysninger om, hvilken aktivitet den faste ejendom har indgået i eller er tiltænkt at indgå i, i form af dokumenter som købsaftaler, lejeaftaler, lokalplaner, annoncering mv¹⁴⁸. Hvorvidt der ved erhvervelsen er fratrasket moms eller ej, er også en faktor i vurderingen af, hvorvidt spørgers hensigt på erhvervelsestidspunktet af den faste ejendom var udlejning eller salg.

Sagerne hvor Skatterådet ved afgivelse af bindende svar har bekræftet momsfristaget salg af byggegrunde jf. ML §13, stk. 2¹⁴⁹, varierer i deres forudsætninger, da der i nogle tilfælde er afholdt udgifter til oprensning af grunden og ekstra fundering af sælger, og i andre tilfælde anmodet om ændring af lokalplan for grunden, udstykning, tilladelse til nedrivning og ansøgt om byggetilladelse og opsigelse af lejemål. Dog er der ikke i

¹⁴⁷ Jf. C-461/08, Don Bosco, præmis 25

¹⁴⁸ Jf. afsnit 2.10.1, Styresignal SKM2017.26.SKAT

¹⁴⁹ SKM2016.141.SR, SKM2013.15.SR, SKM2013.215.SR, SKM2012.315.SR, SKM2012.264.SR, SKM2010.842.SR

nogen af sagerne foretaget byggemodning af grundene, i en sådan grad, at SKAT har vurderet, at den vare der sælges, ikke er den ejendom der har været udlejet, men i stedet en ny økonomisk udnyttelse af grunden, der gør at den skal betragtes som en byggegrund, hvor et salg er momspligtigt jf. §13, stk. 1, nr. 9, litra b, hvorfor salget ikke kan være omfattet af ML §13, stk. 2 jf. §13, stk. 1, nr. 8.

Da spørgerne på intet tidspunkt har været berettiget til fradrag af erhvervelsen, da de udelukkende har anvendt den faste ejendom til udlejning uden moms, da der i alle sagerne har været tale om mangeårig udlejningsaktivitet inden salget, og der ikke er foretages byggemodning af grundene, er afgørelserne i tråd med den indskrænkende fortolkning af muligheden for at anvende undtagelsen i §13, stk. 2, og det syntes på baggrund af de objektive beviselementer godtgjort at hensigten med ejendommen ved erhvervelsen har været udlejning, hvilket stemmer overens med gældende EU ret, som beskrevet tidligere. At spørgerne ikke aktivt har taget skridt mod en økonomisk udnyttelse af grunde gennem mobilisering af midler, der svarer til dem der anvendes af en producent, handlende eller tjenesteyder, i form af byggemodning, er ligeledes i tråd med EU-domstolens afgørelse i de forenede sager C-180/10 og C181/10, Slaby og Kuc, præmis 39.

Sagerne hvor Skatterådet ved afgivelse af bindende svar har bekræftet moms fritaget salg af nye bygninger jf. ML §13, stk. 2¹⁵⁰, forudsættes det, at ejendommen er opført med henblik på udlejning, at der ikke er fradraget moms ved opførelsen/ombygningen, at bygningerne alene har været anvendt til udlejning og at lejemålene er lejet ud på tidsbegrænsede standardlejekontrakter. Dette ændres ikke af, at lejer har forkøbsret, eller hvorvidt ejendommen er inddelt i ejerlejligheder eller sælges samlet. I SKM2012.683.SR har spørger fået bekræftet, at et salg kan ske momsfrit efter 6 måneders udlejning fra ombygning til ejerlejligheder, om end SKAT dog ikke har fortolket på et egentligt tidsmæssigt krav til udlejningsperioden i sin besvarelse.

Da spørgerne ikke har været berettiget til fradrag af erhvervelsen, da de udelukkende har anvendt den faste ejendom til momsfritaget udlejning, og denne udlejning er foregået på sædvanlige tidsbegrænsede standardlejekontrakter, da lejeperioden minimum har været på 6 måneder, og køberne kun har været tildelt en forkøbsret (ikke en køberet), synes det på baggrund af de objektive beviselementer godtgjort at hensigten med ejendommen på erhvervestidspunktet har været udlejning, og undtagelsen i ML §13, stk. 2 der relaterer sig til ML §13, stk. 1, nr. 8, derfor finder anvendelse i disse tilfælde, hvilket stemmer overens med gældende EU ret, som beskrevet tidligere.

Sagerne hvor Skatterådet ved afgivelse af bindende svar ikke har bekræftet momsfritaget salg af byggegrunde efter udlejning, og et salg derfor vil være momspligtigt jf. ML §13, stk. 1, nr. 9, litra b¹⁵¹, er der tale om levering af udstykkede byggegrunde med køberet for lejerne, arealer der tidligere havde været lejet ud som henholdsvis landbrugsjord og beboelsesejendom, men efterfølgende var blevet byggemodnet og

¹⁵⁰ SKM2016.555.SR, SKM2013.483.SR, SKM2012.683.SR

¹⁵¹ SKM2014.693.SR, SKM2014.408.SR, SKM2015.627.LSR

udstykket i bygningsparceller og det hus der havde været udlejet var nedrevet, og en spørger, der påtænkte salg af en byggegrund, men ønskede at blive momsfrataget af et efterfølgende salg, såfremt grunden blev lejet ud i minimum 6 måneder først.

Hensigten med byggegrunden anser Skatterådet for at være salg, når lejer er tildelt en køberet og spørger forventer at de fleste der lejer en grund på et tidspunkt udnytter deres køberet, og i det tilfælde hvor en grund udlejes fordi sælger ønsker at udskyde et salg af byggegrunden til et tidspunkt hvor et salg i området ikke er så svært, hvorfor salget ikke er omfattet af undtagelsen i ML §13, stk. 2, på trods af grunden før salget har været lejet ud momsfrit, jf. §13, stk. 1, nr. 8. At Skatterådet afviser den afgiftsmæssige fordel der forsøges opnået, når grundene der ønskes solgt, lejes ud i en periode for at blive momsfrataget ved et salg jf. ML §13, stk. 2, er i tråd med EU-domstolens udtalelse i sagen C-326/11, J.J. Komen, præmis 35, hvorefter det skal sikres, at transaktionen ikke udgør et rent kunstigt arrangement, foretaget med henblik på opnåelse af en afgiftsmæssig fordel.

På trods af, at ejendomme i SKM2015.627.LSR har været udlejet momsfrit, har SKAT ikke godkendt at der kan ske momsfrataget salg jf. ML §13, stk. 2, da ejendommen er nedrevet, og det ved en udmatrikulering i parceller er sælgernes pligt at sørge for byggemodning af grundene, hvorfor den vare der sælges ikke er den ejendom der har været udlejet, men i stedet en ny økonomisk udnyttelse af grunden, der gør at den skal betragtes som en byggegrund, hvor et salg er momspligtigt jf. §13, stk. 1, nr. 9, litra b, hvorfor salget ikke kan være omfattet af ML §13, stk. 2 jf. §13, stk. 1, nr. 8. Det formodes, at byggemodningen af de 48 parceller i EU retten vil blive anset for at der er taget aktive skridt mod en økonomisk udnyttelse af grundene gennem mobilisering af midler, der svarer til dem, der anvendes af en producent, handlende eller tjenesteyder, jf. MSD artikel 9, stk. 1 og EU-domstolens afgørelse i de forenede sager C-180/10 og C181/10, Slaby og Kuc, præmis 39, hvorfor afgørelsen efter min vurdering er i overensstemmelse med gældende EU ret.

Skatterådet har i de bindende svar, SKM2016.289.SR og SKM2016.105.SR, ikke bekræftet momsfrataget salg af nye bygninger efter udlejning, og et salg vil derfor være momspligtigt jf. ML §13, stk. 1, nr. 9, litra a.

I SKM2016.289.SR afviser SKAT, at spørgers salg af en ejerlejlighed, som har været momsfrit udlejet i knap et år fra opførelsen, er momsfrataget jf. ML §13, stk. 2, da SKAT ikke finder det sandsynliggjort, at spørger har opført bygningen alene med henblik på udlejning. De objektive beviselementer der er fremlagt i sagen, omfatter sædvanlige tidsbegrænsede lejekontrakter hvor lejer hverken har køberet eller forkøbsret til ejendommen, udarbejdet skøde fra erhvervelsen af byggegrunden, hvor det fremgår, at hensigten med opførelsen af den nye ejendom er udlejning til boligformål, det faktum at sælger ikke er frivilligt momsregistreret for udlejningen, der ikke er fratrullet moms i forbindelse med opførelsen af ejendommen, og ejerlejlighederne på intet tidspunkt har været udbudt til salg.

Anpartsselskabet som er sælger, har indtil for nylig drevet virksomhed med erhvervelse og salg af ejendomme, hvor der er solgt 9 ejendomme fra 2010-2014. Vedtægterne er dog ændret så selskabets formål er udlejning af fast ejendom. Da ejendomspriserne er steget og det var vanskeligt at finde en lejer i første omgang til den forventede leje, og den ene lejer nu har opsat sit lejemål, påtænker selskabet at sælge ejendommen, da det er mere attraktivt end at leje den ud.

SKAT har i den tidligere omtalte sag SKM2012.683.SR ikke fortolket på et egentligt tidmæssigt krav til udlejningsperioden i sin besvarelse, men spørger har fået bekræftet, at et salg kan ske momsfrit efter 6 måneders udlejning fra ombygning af 12 bygninger til 31 ejerlejligheder (betragtes som nye bygninger), til de lejere der udnytter deres købsoption i lejeaftalerne. De objektive beviselementer i SKM2016.289.SR syntes nærmere at kunne argumentere for, at hensigten med opførelsen af ejendommen var udlejning, og at salget herefter skulle være omfattet af fritagelsen i ML §13, stk. 2. Det virker dog til, at SKAT lægger størst vægt på, at selskabet indtil for nylig har drevet virksomhed med erhvervelse og salg af ejendomme og at de vil sælge ejendommen efter knap 1 års udlejning, og samtidig tillægger de ikke formålserklæringen i skødet nogen vægt, hvorfor de objektive beviselementer i form af tidsubegrænsede lejekontrakter uden forkøbsret, at lejemålet er opsagt af lejer, vedtægtsændringen og at der ikke er fratrullet moms ved opførelsen, der taler for, at hensigten ved opførelsen har været udlejning, ikke er tilstrækkeligt til at blive momsfritaget.

I SKM2016.105.SR afviser SKAT ligeledes, at et forsikringsselskabs salg af ejerlejligheder, som har været momsfrit udlejet fra erhvervelsen i 2014, er momsfritaget jf. ML §13, stk. 2, da SKAT ikke finder det sandsynliggjort, at spørger har erhvervet ejerlejlighederne med henblik på udlejning. De objektive beviselementer der er fremlagt i sagen, omfatter sædvanlige tidsubegrænsede lejekontrakter hvor lejer hverken har køberet eller forkøbsret, det faktum at sælger ikke er frivilligt momsregistreret for udlejningen, og ikke i forbindelse med erhvervelsen har fratrullet moms, da spørgers hensigt med erhvervelsen af ejerlejlighederne var udlejning og ikke videresalg, og der på erhvervelsestidspunktet i henhold til lov om finansiel virksomhed §29, var en regel om, at forsikringsselskaber ikke måtte erhverve fast ejendom med henblik på videresalg.

Skatterådet udtaler i deres begrundelse, at ML § 13, stk. 2, er en undtagelse til hovedreglen om momsplichtig levering i ML § 4, og Skatterådet på baggrund af EU-domstolens udtalelse i sagen C-461/08, Don Bosco præmis 25, om den indskrænkende fortolkning af undtagelser, mener at dansk retspraksis er i overensstemmelse hermed¹⁵².

¹⁵² Jf. Skatterådets begrundelse I SKM.2016.105.SR

Ifølge en artikel udgivet af PwC¹⁵³, skærper Skatterådet i det bindende svar SKM2016.105.SR praksis på et forkert grundlag, hvor PwC finder det betænkeligt, at Skatterådet er nået en så vidtrækkende konklusion på baggrund af deres begrundelse, som PwC mener er klart utilstrækkelig. PwC fortsætter med at argumentere, at afgørelsen er en kraftig skærpelse vedrørende anvendelsen af ML §13, stk. 2. De mener desuden at Skatterådet går skridtet videre i denne sag, end det udkast til styresignal ”Salg efter kortvarig udlejning”, som SKAT udsendte i november 2014. Realiteten af afgørelsen er, at muligheden for anvendelse af ML §13, stk. 2 i forbindelse med nyopførte udlejningsejendomme afskæres, på trods af at der ikke, ifølge PwC’s analyse af sagen, foreligger nogen objektive beviselementer på en salgsintention på opførelsestidspunktet, og heller ingen indikation på omgåelse.

PwC bemærker, at Skatterådet i afgørelsen synes at sætte spørgsmålstegn ved, om den finansielle virksomhed udelukkende havde en intention om udlejning på opførelsestidspunktet, hvormed der indikeres omgåelse, hvilket PwC mener må være en misforståelse, da den finansielle virksomhed dermed ville handle i direkte strid med bestemmelserne i dagældende lov om finansiell virksomhed.

PwC giver til sidst udtryk for at afgørelsen efter deres opfattelse er forkert, da strategiskiftet efter deres mening ikke ændrer på den oprindelige intention med byggeriet, som var momsfri udlejning, og da lejlighederne har været udlejet på standardlejekontrakter, og der ikke er fratrasket moms, skal de efterfølgende kunne sælges momsfrit i henhold til §13, stk. 2.

Kromann Reumert har også udgivet en artikel¹⁵⁴, på baggrund af sagen SKM2016.105.SR, hvor de konkluderer, at der på baggrund af de objektive omstændigheder i sagen, ikke kunne stilles spørgsmålstegn ved spørgers hensigt om udlejning på opførelsestidspunktet. Ud fra de konkrete omstændigheder mener Kromann Reumert derfor, at spørgers hensigt på opførelsestidspunktet synes klart at være godtgjort, og spørger dermed burde kunne videresælge ejerlejlighederne momsfrit efter ML §13, stk. 2.

Kromann Reumert mener, at den skærpede praksis i afgørelsen medfører en usikkerhed om anvendelsesområdet for momsfritagelsesbestemmelsen i ML §13, stk. 2, og finder det svært at se, hvornår et salg af en nyopført udlejningsejendom kan ske momsfrit, når det ikke er tilfældet i den foreliggende sag. Desuden nævner de afslutningsvis, at det på baggrund af afgørelsen synes at være overladt til skattemyndighedernes subjektive vurdering hvornår ML §13, stk. 2 finder anvendelse, hvilket skaber en usikker retstilstand på området.

Da de objektive bevismaterialer i sagerne SKM2016.289.SR og SKM.2016.105.SR, ikke gør at ML § 13, stk. 2 kan anvendes ifølge Skatterådet afgørelse, hvor de lægger til grund for deres besvarelse, at en afgiftspligtig person, som handler i denne egenskab, hvis han påberåber sig undtagelsesreglen i ML § 13, stk. 2, må kunne

¹⁵³ Engvang (2016) Skatterådet skærper praksis på forkert grundlag

¹⁵⁴ Ottosen (2016) Skærpelse af muligheden for momsfrit salg efter udlejning

forelægge sådanne objektive beviselementer, at det kan anses for godtgjort, at salget er omfattet af undtagelsen¹⁵⁵, er det svært at se, hvordan denne strenge fortolkning ikke til en vis grad fratager fritagelsen i ML § 13, stk. 2 dens virkning¹⁵⁶, da det findes svært at se hvorfor bestemmelsen ikke finder anvendelse, hvilket synes at være i strid med gældende EU ret.

KPMG har i deres artikel om udkast til nye styresignaler fra SKAT¹⁵⁷, angivet at det generelt er positivt, at SKAT med styresignalerne forsøger at samle op på en efterhånden righoldig praksis på området, men at styresignalerne dog på visse punkter går for vidt, hvilket fortsat efterlader usikkerhed på området.

Ifølge KPMG forsøger SKAT i SKM.2017.26.SKAT at indarbejde en formodningsregel om, at ML §13, stk. 2, som udgangspunkt ikke finder anvendelse ved salg af fast ejendom efter udlejning, og at det er sælgers pligt at godtgøre det modsatte, ved fremlæggelse af objektive beviselementer. KPMG vurderer, at SKAT således hverken må opstille formodningsregler eller pålægge sælger en bevisbyrde i en sådan grad, at det bliver umuligt at godtgøre, at ejendommen opfylder betingelserne for momsfrigtagelse jf. ML §13, stk. 2, hvilket i sagens natur kræver, at SKAT rent faktisk tillægger de objektive beviselementer vægt ved vurderingen.

På baggrund af analysen er det min vurdering, at det nye styresignal SKM2017.26.SKAT i sin ordlyd er i overensstemmelse med gældende EU ret¹⁵⁸, i forhold til at den strenge fortolkning af undtagelser og hensigten på erhvervstidspunktet, såfremt en sælger ønsker at påberåbe sig fritagelsen i ML §13, stk. 2, da det fremgår af styresignalet, at de objektive beviselementer vil ligge til grund for SKATs vurdering af hensigten på erhvervestidspunktet, i forhold til momsfrigtagelse ved salg af fast ejendom efter momsfri udlejning.

Jeg vurderer at SKAT i sagerne SKM2016.289.SR og SKM.2016.105.SR, har opstillet den formodningsregel og pålagt sælger en bevisbyrde, der gør det umuligt at godtgøre, at ejendommene ved et salg opfylder betingelserne for momsfrigtagelse i ML §13, stk. 2, som KPMG har omtalt jf. ovenfor, hvorfor den praksis der kan udledes af disse sager er, at salg af nye bygninger efter udlejning, formentlig ikke kan være omfattet af momsfrigtagelsen i §13, stk. 2, hvilket efter min vurdering er i strid med gældende EU ret.

Afslutningsvis kan det nævnes, at sagerne SKM2016.289.SR og SKM2016.105.SR er påklaget til Landsskatteretten, og det vil derfor være interessant, om de stadfæster sagerne eller dømmer anderledes, hvilket i givet fald vil få betydning for dansk praksis fremadrettet.

¹⁵⁵ Jf. Skatterådets begrundelse I SKM.2016.105.SR

¹⁵⁶ Jf. C-461/08, Don Bosco, præmis 25

¹⁵⁷ Grøndahl (2016), Momspligt ved salg af fast ejendom - nye styresignaler fra SKAT på vej

¹⁵⁸ Jf. C-461/08, Don Bosco, præmis 25, C-543/11, Maasdriel, præmis 32 og C-326/11, J.J. Komen, præmis 33

3. Konklusion

Jeg har i denne afhandling søgt at udlede, om dansk praksis vedr. muligheden for at anvende ML § 13, stk. 2, til momsfritagelse ved salg af nye bygninger og byggegrunde efter udlejning er i overensstemmelse med gældende EU ret.

I den sammenhæng har jeg indledningsvis gennemgået rangorden og samspil imellem EU retskilder og nationale retskilder, og kunnet konkludere, at EU-retten har en gyldighed i henhold til princippet om forrang, der står over medlemsstaternes herunder Danmarks nationale ret. Derfor skal anvendelse af ML bestemmelser være i direktivkonform fortolkning og det medfører, at rets anvendende myndigheder skal være opmærksomme på praksis fra EU-domstolen, da EU-domstolen fastlægger den korrekte fortolkning af MSD og dermed også ML.

Da bemyndigelsen i MSD artikel 12, stk. 1, ikke er udnyttet i ML, er det en betingelse for momspligten, at sælgeren er en afgiftspligtig person, der driver selvstændig økonomisk virksomhed, jf. ML §4. Det vil sige, at en person ikke kan blive anset for at handle som afgiftspligtig ved lejlighedsvis salg af fast ejendom. Endvidere er det en forudsætning, at en afgiftspligtig person ikke handler i egenskab af den pågældendes udøvelse af sin ejendomsret.

Skal en transaktion være momspligtig ifølge ML, er det afgørende, at der foretages en levering mod vederlag her i landet, af en afgiftspligtig person jf. ML § 4, stk. 1. Ved levering af en vare, som fast ejendom, skal forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over det materielle gode.

Momspligten er derfor i første omgang afgjort af, om transaktionen/leveringen foretages af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, som leverer en vare eller ydelse i Danmark. Transaktionen vil dog kunne være opfattet af fritagelsesbestemmelser, hvor disse transaktioner er undtaget fra den generelle momspligt, i form af udlejning af fast ejendom og salg heraf.

Udlejning af fast ejendom er som hovedregel fritaget for afgift jf. ML §13, stk. 1, nr. 8. Ligeledes er salg af fast ejendom som udgangspunkt momsfrtaget jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9, dog er der undtagelser hertil for så vidt angår nye bygninger og byggegrunde, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra a og b, da levering af disse er momspligtig. Dette er implementeret på baggrund af MSD artikel 135, stk. 1, litra l, MSD artikel 135, stk. 1, litra j og k, samt MSD artikel 12, stk. 1, litra a og b.

En bygning er ny, når den sælges første gang inden første indflytning eller indenfor fem år efter bygningens færdiggørelse. De samme regler gælder også for bygninger, hvor der inden salget er udført til-/ombygningsarbejde i væsentligt omfang.

Med byggegrund forstås der en grund, der muliggør opførelse af en bygning, ligegyldigt om grunden er byggemodnet eller ej. Levering af ubebyggede grunde, som ikke muliggør opførelse af bygninger, udgør derfor ikke en afgiftspligtig transaktion, hvilket er i tråd med styresignalet SKM2017.27.SKAT, hvis formål er at præcisere, hvornår levering anses for en levering af en byggegrund i momsmæssig forstand.

Såfremt en fast ejendom har været udlejet efter reglerne i §13, stk. 1, nr. 8, og denne udlejning ikke har været omfattet af en frivillig momsregistrering, kan der være mulighed for at salg af nye bygninger og byggegrunde på trods af bestemmelsen i §13, stk. 1, nr. 9, litra a og b, alligevel kan blive momsfritaget, da salg af varer, hvor der ikke har været adgang til fradrag jf. ML §13, kan være omfattet af ML §13, stk. 2. Denne undtagelse er at finde i MSD artikel 136, litra a.

I de sager der er anvendt til at udlede dansk praksis på området afhandlingen omhandler, anvendes EU-domstolens afgørelser i sagerne C180/10 og C-181/10, Slaby og Kuc, i vurderingen af, om der er tale om en afgiftspligtig person, der foretager en afgiftspligtig levering af fast ejendom. SKAT tager altså som udgangspunkt stilling til, om der er tale om en afgiftspligtig person, der driver selvstændig økonomisk virksomhed, hvilket er i tråd med at MSD artikel 12, stk. 1, ikke er implementeret i ML, og disse forudsætninger derfor skal være opfyldt, for at dansk praksis er i overensstemmelse med gældende ret, hvorefter det er min vurdering, at dansk praksis er i overensstemmelse med gældende EU ret, i forhold til udledning af hvornår der er tale om en afgiftspligtig person der driver økonomisk virksomhed.

EU-domstolen har i flere tilfælde udtalt, at undtagelser fra momspligten skal fortolkes indskrænkende, hvor de udtryk, der er anvendt til at beskrive fritagelser fra det almindelige princip, om momspligt ved enhver levering af goder og tjenesteydelser, der er leveret mod vederlag af en afgiftspligtig person, ifølge fast retspraksis skal fortolkes strengt. Fortolkningen skal dog ikke fratage de definerede fritagelser deres virkning. Af den grund henvises der i dansk praksis i flere tilfælde til sagen C-461/08, Don Bosco, præmis 25, hvoraf dette fremgår.

Parternes erklærede hensigt vedrørende pligten til at betale moms af en transaktion, skal også tages i betragtning i forbindelse med en samlet vurdering af transaktionens omstændigheder, under forudsætning af, at de understøttes af objektive beviselementer. Denne praksis er udledt på baggrund af sagerne C-543/11, Maasdriel, præmis 32 og C-326/11, J.J. Komen, præmis 33.

SKAT lægger denne EU praksis til grund for sit nye styresignal SKM2017.26.SKAT om ”Moms på fast ejendom – salg efter udlejning”, hvorefter det påligger den afgiftspligtig person at godtgøre, at et salg af fast ejendom skal være omfattet af undtagelsen i ML §13, stk. 2, og dermed ikke falde under de normale bestemmelser om momspligt, jf. ML §13, stk. 1, nr. 9, litra a og b. I den forbindelse skal spørger forelægge objektive beviselementer.

Sagerne hvor Skatterådet henholdsvis har bekræftet momsfrigatet salg af byggegrunde og nye bygninger, eller ikke har kunnet bekræfte momsfrigatet salg af byggegrunde efter udlejning, er det min opfattelse, på baggrund af EU-domstolens udtalelser og den foranliggende analyse af forudsætningerne i sagerne, at dansk praksis er i overensstemmelse med gældende EU ret.

Da de objektive beviser i sagerne SKM2016.289.SR og SKM.2016.105.SR, ikke gør at ML § 13, stk. 2, kan anvendes ifølge Skatterådet afgørelser, hvor de lægger til grund for deres besvarelse, at en afgiftspligtig person, som handler i denne egenskab, hvis han påberåber sig undtagelsesreglen i ML § 13, stk. 2, må kunne forelægge sådanne objektive beviser, at det kan anses for godtgjort, at salget er omfattet af undtagelsen, er det svært at se, hvordan denne strenge fortolkning ikke til en vis grad fratager fritagelsen i ML § 13, stk. 2 dens virkning, da det findes svært at se hvorfor bestemmelsen ikke finder anvendelse, hvilket synes at være i strid med gældende EU ret.

Det nye styresignal SKM2017.26.SKAT er i sin ordlyd i overensstemmelse med gældende EU ret, i forhold til at den strenge fortolkning af undtagelser og hensigten på erhvervstidspunktet, såfremt en sælger ønsker at påberåbe sig fritagelsen i ML §13, stk. 2, da det fremgår af styresignalet, at de objektive beviser vil ligge til grund for SKATs vurdering af hensigten på erhvervestidspunktet, i forhold til momsfrigatelse ved salg af fast ejendom efter momsfri udlejning.

SKAT har i sagerne SKM2016.289.SR og SKM.2016.105.SR, opstillet en formodningsregel og pålagt sælger en bevisbyrde, der gør det umuligt at godtgøre, at hensigten ved erhvervelsen har været udlejning, og ejendommene ved et salg derfor opfylder betingelserne for momsfrigatelse jf. ML §13, stk. 2, hvorfor den praksis der kan udledes af disse sager er, at salg af nye bygninger efter udlejning, formentlig ikke kan være omfattet af momsfrigatelsen i §13, stk. 2, hvilket efter min vurdering er i strid med gældende EU ret.

Litteraturliste

Bøger

- Andersen, Ib, 2008, Den skinbarlige virkelighed, Frederiksberg, Samfundslitteratur, 4. udgave
- Blume, Peter, 2016, Retssystemet og juridisk metode, København, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 3. udgave
- Pedersen, Søren Engers og Andersen, Merete, 2010, Moms 2 Fritagelser og lønsum, København, Karnov Group Denmark A/S, 3. udgave
- Pedersen, Søren Engers og Andersen, Merete og Danielsen, Linda-Sophia, 2015, Moms 1 Fradragsret, København, Karnov Group Denmark A/S, 5. udgave
- Pedersen, Søren Engers og Andersen, Merete og Linda-Sophia Danielsen, 2016, Moms 2 Fritagelser og lønsum, København, Karnov Group Denmark A/S, 4. udgave
- Dekov, Erik og Engsig, John, 2014, Moms – Energi – Lønsum, København, Karnov Group Denmark A/S, 4. udgave

Artikler

- Engvang, Asger Hauchrog, 2016, Skatterådet skærper praksis på forkert grundlag, PWC, marts
- Engvang, Asger Hauchrog, 2016, Hardball fra SKAT – moms og fast ejendom, PWC, oktober
- Grøndahl, Rune, Eskildsen, Casper Bjerregaard, 2016, Momspligt ved salg af fast ejendom - nye styresignaler fra SKAT på vej, KPMG, 20. oktober
- <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DA/TXT/HTML/?uri=LEGISSUM:l14548&from=DA>, 2010, EU-rettens forrang, 1. oktober
- Ottosen, Arne Möllin, Nørremark, Michael, Nordlander, Jacob Girke, 2016, Skærpelse af muligheden for momsfrit salg efter udlejning, Kromann Reumert, 10. marts

Love, bekendtgørelser, vejledninger og standarder

- C-326/47 Konsolideret udgave af Traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde (TEUF), Den Europæiske Unions Tidende, 26. oktober 2012 <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DA/TXT/PDF/?uri=CELEX:12012E/TXT&from=DA>
- Bekendtgørelse af lov om ejerlejligheder (ejerlejlighedsloven) LBK nr. 1713 af 16/12/2010
- Bekendtgørelse af lov om finansiel virksomhed, LBK nr. 174 af 31/01/2017
- Bekendtgørelse af lov om planlægning (planloven) LBK nr. 1529 af 23. november 2015
- Bekendtgørelse af lov om merværdiafgift (momsloven) LBK nr. 760 af 21/06/2016, hvilket forkortes til ML
- Bekendtgørelse om merværdiafgift (momsbekendtgørelsen) BEK nr. 808 af 30/06/2015 med senere ændring BEK nr. 1909 af 29/12/2015, hvilket forkortes til MBK

Bekendtgørelse af lov om skattemæssige afskrivninger (afskrivningsloven) LBK nr. 1147 af 29/08/2016

Bekendtgørelse af lov om tinglysning (tinglysningsloven) LBK nr. 1075 af 30/09/2014

Bekendtgørelse af lov om vurdering af landets faste ejendomme (vurderingsloven) LBK nr. 1067 af 30/08/2013

Danmarks Riges Grundlov, LOV nr. 169 af 05/06/1953

Den juridiske vejledning, 2017-1, SKAT

Forårspakke 2.0 – vækst, klima, lavere skat, 2009, Regeringen, februar

Lov om ændring af lov om merværdiafgift og lov om afgift af lønsum m.v., lov nr. 520 af 12/06/2009

Moms på salg af nye bygninger og byggegrunde, SKAT, version 1.2, 21.05.13
<http://www.skat.dk/SKAT.aspx?old=76662>

Rådets direktiv 2006/112/EF, Momssystemdirektivet, hvilket forkortes til MSD

Rådets direktiv 77/388/EØF, 6. momsdirektiv

Rådets direktiv 67/227/EØF, 1. momsdirektiv

Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 1042/2013, gældende fra 1. januar 2017

SKM2017.26.SKAT, Moms på fast ejendom – salg efter udlejning, sagsnummer 12-4634237, 16. januar

SKM2017.27.SKAT Moms på salg af byggegrunde, sagsnummer 14-5318569, 16. januar

SKM2012.297.SKAT Skatteministeriets kommentar til EU-domstolens dom i de forenede sager C-180/10 og C-181/10, Slaby & Kuc, 23. maj 2012

Traktaten om Den Europæiske Union (EU-traktaten) <http://www.eu.dk/da/dokumenter/traktaten-eu>

EU-Domme

C-291/92, Dieter Amber

C-155/94, Wellcome Trust

C-400/98, Birgitte Breitsohl

C-461/08, Don Bosco

C-180/10 Slaby

C-181/10 Kuc

C-326/11, J.J. Komen

C-543/11, Maasdriel

Danske domme og bindende svar

SKM2006.668.LSR

SKM2010.745.SR

SKM2010.807.SR

SKM2010.842.SR

SKM2011.6.SR

SKM2011.45.SR

SKM2011.52.SR

SKM2011.131.SR

SKM2011.864.SR

SKM2012.264.SR

SKM2012.315.SR

SKM2012.402.SR

SKM2012.416.SR

SKM2012.683.SR

SKM2013.15.SR

SKM2013.49.SR

SKM2013.167.SR

SKM2013.169.SR

SKM2013.215.SR

SKM2013.271.SR

SKM2013.483.SR

SKM2013.824.SR

SKM2014.408.SR

SKM2014.693.SR

SKM2015.571.LSR

SKM2015.627.LSR

SKM2016.82.LSR

SKM2016.105.SR

SKM2016.141.SR

SKM2016.289.SR

SKM2016.319.LSR

SKM2016.359.SR

SKM2016.555.SR

SKM2016.634.LSR