

INDHOLD

| | |
|--------------------------------------------------------------------------|----|
| ABSTRACT | 3 |
| KAPITEL 1 OM SPECIALET..... | 4 |
| Problemfelt og problemformulering..... | 4 |
| Metode og afgrænsning | 6 |
| KAPITEL 2 INDLEDENDE OM MOMS PÅ FAST EJENDOM..... | 9 |
| Den historiske baggrund..... | 9 |
| Indskrænkningen i fritagelsen | 10 |
| Lovteknisk | 12 |
| KAPITEL 3 HJEMMELSGRUNDLAGET..... | 13 |
| Overordnet om levering af fast ejendom | 13 |
| Levering af bygning med tilhørende jord | 14 |
| MSD art. 135, stk. 1, lit. k) og art. 12, stk. 1, lit. b) og stk. 3..... | 14 |
| ML § 13, stk. 1, nr. 9, lit. a)..... | 14 |
| Motsætningstolkning; momsfristaget levering af gammel bygning..... | 16 |
| Levering af byggegrunde..... | 18 |
| MSD art. 135, stk. 1, lit. k) smhm. art. 12, stk. 1, lit. b)..... | 18 |
| ML § 13, stk. 1, nr. 9, lit. b) og M.BEK § 56..... | 22 |
| Opsummerende om hjemmelsgrundlaget | 27 |
| KAPITEL 3 GENNEMGANG AF PRAKSIS | 30 |
| EU-retten | 30 |
| C-468/93 Emmen..... | 30 |
| C-461/08 Don Bosco | 34 |
| C-543/11 Woningstichting Maasdriel | 38 |
| Dansk praksis..... | 41 |
| SKM2016.82.LSR Pakhuset på Odense Havn (SKM2017.439.VLR) | 41 |
| SKATS praksis | 44 |
| KAPITEL 4 HJEMLENS ANVENDELSE I PRAKSIS..... | 47 |
| KAPITEL 5 KONKLUSION | 55 |
| LITTERATURLISTE..... | 59 |
| DOMSTLISTE | 61 |

FORKORTELSESLISTE

| | | |
|---------------|----------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------|
| GRL | Grundloven | LOV nr. 169 af 05/06/1953 |
| M.BEK. | Momsbekendtgørelsen | BEK nr. 808 af 30/06/2016 |
| ML | Momsloven (gældende) - hovedlov - indsættelse af lit. a) og b) | LBK nr. 760 af 21/06/2016 LOV nr. 375 af 18/05/1994 LOV nr. 520 af 12/06/2009 |
| PL | Planloven | LBK nr. 1529 af 23/11/2015 |
| TL | Tinglysningsloven | LBK nr. 1075 af 30/09/2014 |
| DJV | Den Juridiske Vejledning - tidligere om fast ejendom | Version 2.8 2017-2 Version 2.6 2016-2 |
| MF | Momsforordningen - gennemførselsforordning | Rfo 1042/2013 af 7/10/2013 Rfo 282/2011 af 15/03/2011 |
| MSD | Momssystemdirektivet (gældende) | Rdir 2006/112/EF af 28/11/2006 |
| 6. MD | Sjette Momsdirektiv (historisk) | Rdir 77/388/EØF af 17/05/1977 |
| TEU | Traktaten om den Europæiske Union | |
| TEUF | Traktaten om den Europæiske Unions Funktionsmåde | |

ABSTRACT

Until January 1st 2011 delivery of real property was exempted of VAT. Meaning all sales of real property would be exclusive of VAT. This legal status was a special agreement, Denmark had the permission to keep, in spite of the harmonization of the VAT law (ML) and system directive (MSD) – a so called stand still clause. The special agreement had legal basis in MSD appendix X, article 371. To keep this agreement, it was a demand that the legal status was valid before the implementation of the community law.

By law no. 520 of 12th of July 2009 the legal status was changed to be coherent with the basis of the directive. One of the consequences following from the special agreement in the temporary transition clauses in appendix X, was that the previously complete exemption of VAT on delivery of real property could no longer be re-instated. With the new agreement VAT was enforced on delivery of new buildings in ML § 13, subsection 1, no. 9, pt. a) and VAT was enforced on delivery of building plots cf. pt. b). Hereby the Danish wording was standardized with the legal status of the community law.

The background for making this change was “Forårspakke 2.0”, where the termination of the agreement removed the competitive preferential treatment there was on selling new buildings and building plots compared to the delivery of building services that has been following the VAT law basis imposing VAT on all commercial transactions. All of this has lead to concerns in regards to case law, since there can now be doubt on the scope and application of the clause.

Latest example of these doubts can be seen in a verdict in Vestre Landsret about prejudicial submission to the EU court. The case in question is one out of three verdicts where Landsskatteretten has undermined the case law of SKAT in connection to exemption of VAT on delivery of an old building with associated land, where SKAT in certain cases has juxtaposed this with delivery of a building plot subject to VAT. The thesis will focus on the examination of the definitions “old building with associated land” and “building plot” in the legal basis to compare this with relevant case law. The intention is to clarify present right among this examination where the distinction between these concepts when wrong.

KAPITEL 1 OM SPECIALET

Problemfelt og problemformulering

Den 16. januar 2017 udgav SKAT sit styresignal, SKM2017.27.SKAT om moms på levering af byggegrunde, som efterfølgende er blevet indarbejdet i den nyeste version af DJV.¹ Formålet med styresignalet var at præcisere, hvornår salg af en byggegrund skal pålægges moms, eftersom Skatterådet i en række anmodninger om bindende svar har måttet definere dette. Omfanget af de bindende svar har således givet SKAT anledning til at præcisere, hvornår de i deres praksis antager salg af en byggegrund for momspligtigt².

Siden den 1. januar 2011, hvor lov nr. 520 af den 12. juni 2009 trådte i kraft, har levering af byggegrunde været momspligtige. Indtil da var enhver form for levering af fast ejendom fritaget for afgift, hvilket har været gældende ret siden Danmark fik sin første momslov i 1967. Lovændringen i 2011 udvidede ordlyden i ML § 13, stk. 1, nr. 9 med to væsentlige undtagelser – levering af nye bygninger, jf. lit. a) og levering af byggegrunde, jf. lit. b). Lovændringen i 2011 var dels et ønske om at ensrette den danske lovtekst med det EU-retlige grundlag i MSD art. 135, stk. 1, lit. j) og k), dels et led i finansieringsgrundlaget for regeringens Forårspakke 2.0³. Danmark havde indtil lovændringen tilladelse til en absolut afgiftsfritagelse af levering af fast ejendom med hjemmel i stand still-klausulen i MSD Bilag X, jf. art. 371.

Til trods for, at der således i Danmark har været momspligt på salg af nye bygninger og byggegrunde siden den 1. januar 2011, er SKATs styresignal et udtryk for, at der i praksis til stadighed hersker tvivl om., hvordan begreberne skal defineres og deraf anvendes i praksis.

Essensen af styresignalet kan udtrykkes sådan, at SKAT i nogle henseende i sine bindende svar er af den overbevisning, at visse transaktioner skal sidestilles med momspligtigt salg af en byggegrund, selvom transaktionsobjektets fysiske karakter ikke er at definere som en byggegrund. Specielt to typer transaktioner er i fokus her: ”ubebyggede grunde” og ”gamle bygninger med tilhørende jord”, som således af SKAT i visse situationer sidestilles med momspligtig levering af byggegrund, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9, lit. b). Ud fra styresignalet, er der således en formodning for, at der foreligger uoverensstemmelse mellem hjemmelsgrundlaget og praksis, som kan have skabt en gråzone for anvendelsen af retsreglen.

Hensigten med dette speciale er at belyse afgrænsningsproblematikken mellem levering af en gammel bygning med tilhørende jord og en byggegrund. Alene i løbet af det seneste år, er SKATs praksis blevet underkendt af Landsskatteretten i tre afgørelser; SKM2016.82.LSR Pakhuset, SKM2016.529LSR Restaurationsbygningen på havnen og SKM2016.634.LSR Vognmandsvirksomheden. Sagen om Pakhuset blev af SKAT anket til de danske domstole, hvor Vestre Landsret den 15. maj 2017 afsagde kendelse om at lade sagen fore-

¹ Version 2.8, afsnit D.A. 5.9.5

² SKM2017.27.SKAT

³ 2008/1 LFS 203

ligge EU-Domstolen⁴ til præjudiciel afgørelse, jf. art. 288 TEUF. Disse afgørelser udgør blot tre ud af et større antal anmodninger om bindende svar fra SKAT i forbindelse med den momsmæssige behandling af salg af fast ejendom. SKAT markerer med sit styresignal, at de – trods Landsskatterettens underkendelse, agter at fastholde praksis, indtil der er truffet endelig afgørelse i sagen.

Denne uklarhed kan skabe et retssikkerhedsmæssigt problem for bygge- og ejendomsbranchen, da aktører på dette marked ikke kan vide sig sikre på, om en handel skal pålægges moms eller ej.

På baggrund heraf opstilles følgende **problemformulering**:

Hvordan har definitionen af 'levering af en byggegrund' betydning for afgrænsningen af begrebet overfor 'levering af en gammel bygning med tilhørende jord' i momsmæssig henseende?

⁴ Herefter benævnt Domstolen

Metode og afgrænsning

Den formelle opbygning

Med henblik på at holde en fast struktur og danne et overordnet overblik over specialeemnet, er afhandlingen inddelt i kapitler. Hvert kapitel indledes med en metatekst, som præciserer og afgrænser kapitlets indhold og struktur. Tilsvarende, afsluttes hvert kapitel med en delkonklusion, der udover at opsamle de essentielle pointer også har til formål at skabe sammenhæng og struktur gennem afhandlingen. Problemformuleringen anvendes i denne forbindelse som styreredskab til at sikre, at den endelige konklusion besvarer den opstillede problemformulering.

Formålet med dette kapitel, **Kapitel 1**, er at skabe en overordnet ramme og forståelse for problematikken omkring den momsmæssige definition af en byggegrund. De følgende kapitler er opbygget efter systematikken i den juridiske metode, hvormed Kapitel 2 omhandler en præsentation af jus; hjemmelsgrundlaget, og Kapitel 3 indeholder en gennemgang af fakta; udvalgt praksis på området. Jus og fakta sammenholdes i en vurderende diskussion i Kapitel 4. Hvor Kapitel 1 skal skabe en ramme for afhandlingens område, skal Kapitel 5 samle de væsentlige pointer fra de undersøgende kapitler og dermed udfylde rammen ved en besvarelse af den opstillede problemformulering.

Den materielle undersøgelse

Til brug for undersøgelsen af, hvad der er gældende ret – de lege lata - på retsområdet, anvendes den retsdogmatiske metode, som går ud på at beskrive, analysere og fortolke retsgrundlaget – både hjemmel og praksis. Den analyserende og fortolkende virksomhed kræver en systematisering af retskilderne, hvilket i nærværende afhandling vil afspejle sig dels i kapitlernes opbygning samt systematiseringen af disses indhold. Således forsøges at skabe en struktureret gennemgang af retsområdet, hvor de relevante kilder og bidrag inddrages.

Kapitel 2 beskriver den historiske og lovmæssige baggrund for retsområdet; moms på fast ejendom. Hensigten er at skabe forståelse for bestemmelsens kontekst og baggrund – herunder den lovtekniske sammenhæng, før en egentlig analyse af problemformuleringens kerne foretages.

Kapitel 3 omhandler en gennemgang af hjemmelsgrundlaget. Der foretages en overordnet analyse af hovedreglen om levering af fast ejendom, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9 samt 'levering af gammel bygning med tilhørende jord'. En modsætningstolkning anvendes på ML § 13, stk. 1, nr. 9, lit. a) om en ny bygning i arbejdet mod at definere en gammel bygning med tilhørende jord. Der inddrages kun i fornødent omfang bidrag fra forarbejderne, da det ikke er hensigten at gå i dybden med en fortolkning af de disse transaktionstyper. På et stadigt beskrivende niveau sammenholdes definitionen med direktivets parallelle bestemmelse.

Kernen i analysen af hjemmelsgrundlaget udgøres af undersøgelsen af ML § 13, stk. 1, nr. 9, lit. b) angående momspligtig levering af byggegrunde. De skrevne retskilder, som er affattet af lovgiver, har krav på at blive

efterlevet og udgør derfor den primære forståelse for bestemmelsens anvendelsesområde. Derfor prioriteres ordlyds- og kontekstfortolkning højt.

Forarbejder og andre sekundære fortolkningsbidrag inddrages løbende i en formålsfortolkning – både subjektivt og objektivt. Formålet er at finde frem til, dels hvordan en byggegrund defineres ud fra hhv. ML, M.BEK og MSD, dels i forlængelse heraf at undersøge, hvor hvilke hensynsafvejninger, der kan rummes inden for bestemmelsens ordlyd. Herunder, om dette er ens for den danske bestemmelse og den EU-retlige hjemmel. Lovens forarbejder og motiver betragtes således stadig som valide retskilder i forbindelse formålsfortolkning af en bestemmelse med henblik på fastere definition og afgrænsning af litra-bestemmelserne i en formålsfortolkning, men disse vil og kan ikke gå forud for lovens klare ordlyd; dette følger af den deskriptive retskilde-teori, og forstærkes endvidere særligt på det skatteretlige område grundet legalitetsprincippet i GRL § 43.⁵

Momsloven og momssystemdirektivet finder anvendelse successivt, men det må allerede her påpeges, at EU-rettens forrang udgør et væsentligt element i forbindelse med den objektive formålsfortolkning som følge af den EU-retlige regulering af afgiftsrettens område.⁶ På samme niveau betragtes hensynene afledt af legalitetsprincippet i Grl § 43. Til trods for, at principperne har fæste i hhv. fællesskabsretten og dansk ret, er disse ikke nødvendigvis modstridende, men disse synes at tilhøre samme fortolkningsniveau i henhold retlige trin-følge. Ved inddragelsen af den EU-retlige hjemmel anvendes i samme Kommissionens forslag til direktiverne til grund på det EU-retlige plan; forlagene er ikke et udtryk for fællesskabslovgivers ønske, og kan derfor – i samme omfang som lovforarbejder i henhold til momsloven, kun anvendes som fortolkningsbidrag i det omfang, de ikke strider mod lovens ord. Det nugældende direktiv (MSD – Rdir 2006/112/EF) bygger på grunddirektivet, 6. Momsdirektiv (Rdir 77/388/EØF), hvorfor både ordlyd og forarbejder til dette direktiv inddrages, såfremt der findes fortolkningsbidrag i disse.⁷

Kapitlet afsluttes med en opsamling af de analysens væsentlige elementer for heraf at kunne sammenholde disse med SKATs begrebsdefinition i hhv. DJV og vejledningen E-191. Grundet sidstnævnte kilders status som administrative forskrifter, vil disse alene blive inddraget på et beskrivende plan, da cirkulærerne alene er bindende for SKAT og derfor ikke udgør en egentlig retskilde.⁸

Kapitel 4 omhandler en gennemgang af retspraksis – både EU-retlige og danske afgørelser. Der lægges i særdeleshed vægt på at udlede væsentlige fortolkningsprincipper og metoder fra EU-praksis, da disse i sig selv udgør et væsentligt element i fortolkningen af den danske praksis. I fortolkningen af SKATs praksis gennemgås konkret den præjudicielle afgørelse SKM2016.82.SKAT, som af SKAT blev anket til domssystemet, hvor Vestre Landsret den 15. maj i år (2017) afsagde kendelse om at lade sagen forelægge EU-

⁵ Evald (2000), s. 7 og 19-22

⁶ Rdir 2006/112/EF: Præambelen.

⁷ Evald (2000), s. 54-60

⁸ Pedersen m.fl. (2013), s. 115-119 og Evald & Schaumburg-Müller (2004), s.296-297

Domstolen til præjudiciel afgørelse. Af hensyn til specialets fortolkes SKATs praksis på et mere overordnet plan ud fra den i SKM2017.27SKAT-forelagte praksis sammenholdt med Landsskatterettens kommentarer til SKATs praksis i udvalgte domme.

I **Kapitel 5** diskuteres og vurderes de elementer som kan udledes af praksis ud fra momsrettens overordnede fortolkningsregler og principper. Angående den nationale praksis, er det relevant at undersøge SKATs myndighedsudøvelse i forholdet til forvaltningsretlige principper, hvor sammenholdelsen af EU-retlig praksis og dansk praksis nærmere omhandler balancen mellem EU-rettens forrang og legalitetsprincippet i Grl § 43 – samt et mere generelt hensyn til, hvad der i den givne situation kan tolkes som retssikkerhed

Kapitel 5 samler afslutningsvist de øvrige kapitlers delkonklusioner til én samlet konklusion, som en besvarelse på, hvordan en byggegrund defineres ud fra ordlyden og i praksis. Herunder, hvordan denne definition har betydning for begrebets afgrænsning over for begrebet, gammel bygning med tilhørende jord. Således ønskes det belyst, om der reelt set forekommer en gråzone ved sondringen mellem de to begreber – og i bekræftende fald, hvor denne opstår.

KAPITEL 2 INDLEDENDE OM MOMS PÅ FAST EJENDOM

Den historiske baggrund

Danmark fik sin første momslov i år 1967, ifølge hvilken levering af fast ejendom kunne ske moms frit, selv om dette ikke positivt fremgik af lovens ordlyd. I forbindelse med Danmarks indtrædelse i EF den 1. januar 1973 blev det afgiftsretlige område underlagt den fællesskabsretlige regulering. Ét af formålene med fællesskabet var på sigt at skabe et indre marked, jf. art. 2 EU.⁹ Et middel til at opnå dette mål var at påkræve af medlemslandene, at de forinden optagelse i medlemskabet skulle have en regulering af afgiftsområdet, der ikke skabte konkurrenceforvridende vilkår, og som ikke var modstridende med målet om et indre marked.¹⁰

Grundlaget for den fællesskabsretlige regulering blev etableret med vedtagelsen af Rådets 6. momsdirektiv i år 1977. Hensigten med direktivet var øget harmonisering af afgiftsgrundlaget på tværs af medlemsstaterne for derigennem at komme planen om et indre marked nærmere.¹¹ Til trods for formålet om at ensrette medlemslandenes momsregler, oplystes i direktivets Bilag F en række transaktionstyper, som medlemsstaterne i en overgangsperiode kunne friholde for afgift under forudsætning af, at der forud for direktivets ikrafttrædelse den 1. januar 1978 gjaldt en særlig ordning for den pågældende transaktionstype i medlemslandet, jf. art. 28, stk. 3, lit. b). Med hjemmel i transaktion nr. 16 i Bilag F var det muligt for Danmark at fastholde retsstillingen om absolutte fritagelse af levering af fast ejendom. Til forskel indeholdt direktivets fritagelse i art. 13, del B, lit. g) og h) kun levering af visse former for bygninger og grunde, hvormed den danske fritagelse således var mere vidtgående.¹²

Det Indre Marked blev en realitet den 1. januar 1993, hvormed EF blev til EU.¹³ Oprettelsen af det fællesskabsretlige marked medførte væsentlige ændringer i 6. MD, hvilket i henhold til den danske momslov betød, at en revision af momsloven fra 1967 fandtes nødvendig.¹⁴ Resultatet blev lov nr. 375 af den 1. april 1994, som udgør hovedloven til den momslov, der er gældende i dag. Den nye hovedlov, trådte i kraft den 1. juli samme år, jf. lovens § 84, og havde til formål at implementere EU's direktiver, således at den danske lovtæst blev ensrettet med direktivteksten. I modsætning til Danmarks første hovedlov fra 1967, kom det nu til at fremgå direkte af den nye lovs ordlyd, at levering af fast ejendom var afgiftsfritaget, jf. § 13, stk. 1, nr. 9;¹⁵ særordningen som vi i mellemtiden havde fået hjemmel til i direktivets Bilag F, nr. 16.

⁹ Nu Art. 2 TEU

¹⁰ 67/227/EØF af 11. april 1967: Præambelen, 1-3 afsnit og art. 1

¹¹ Rdir 77/388 af 17. maj 1977: Præambelen, afsnit 2-4

¹² Rdir 77/388/EØF, indledningen

¹³ EU – Det Indre Marked

¹⁴ LFF 1994 124

¹⁵ 1993/1 LSF 124: Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser; Til § 13, stk. 1, nr. 10

Med henblik på at fremme harmoniseringen af Det Indre Marked blev ordlyden i 6. MD forenklet og omstruktureret ved udarbejdelsen af momssystemdirektivet, som trådte ikraft i den 1. januar 2007.¹⁶ Direktivets materielle indhold ændredes ikke ved vedtagelsen af det nye direktiv, hvorfor en revision af den danske momslov afledt heraf heller ikke var nødvendig. MSD udgør det gældende retsgrundlag for den EU-retlige regulering af momsen, og indeholder på samme vis som 6. MD en hjemmel til særordning vedrørende levering af fast ejendom i Bilag X, del B, nr. 9, jf. art. 371.

Indskrænkningen i fritagelsen

Indtil den 1. januar 2011 var levering af fast ejendom således fritaget for moms i dansk ret. Ved lov nr. 520 af 12. juni 2009 blev fritagelsen indskrænket ved ML § 13, stk. 1, nr. 9, lit. a) og b), da salg af nye bygninger og byggegrunde blev gjort momspligtige. Herefter fik fritagelsen for levering af fast ejendom den ordlyd, vi kender i dag.

Overordnet set var med lov nr. 520 af 12. juni 2009 ud fra forarbejderne at tolke både med et fiskalt hensyn på det nationale plan, og et harmoniseringshensyn på det fællesskabsretlige plan; begge i overensstemmelse med princippet om momsens neutralitet. Nationalt set, skulle lovændringen oprette en balance i afgiftsbyrden i bygge- og ejendomsbranchen, hvortil det EU-retligt var hensigten at fjerne den momsmæssige fordel Danmark havde i forhold til andre EU-lande uden en tilsvarende ordning. Ændringsloven byggede primært på to hensyn:

Skattestop-reformen: Forårspakke 2.0

Hvor levering af fast ejendom var fritaget for moms, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9, var byggearbejder momspligtige ud fra hovedreglen i ML § 4. Ud fra de gældende regler var det mere fordelagtigt at sælge en nyopført fast ejendom, frem for at købe en grund momsfrit – og derefter den momspligtige entreprise. Valgtes sidstnævnte mulighed, var der potentielt mulighed for at tilrettelægge prisfastsættelsen på en sådan måde, at det momsmæssigt var mest fordelagtigt. Retsstillingen skabte således en skævvridning mellem ejendoms- og byggeribranchen, da gældende ret påvirkede slutbrugerens – her virksomhedernes, valg.¹⁷

Ved at pålægge levering af byggegrunde og nye bygninger moms var det hensigten at skabe en allokering af momsbyrden og derved rette op på den momsmæssige økonomiske fordel, som ejendomsbranchen havde.¹⁸ Omstruktureringen af goderne estimeredes i henhold til skattelettelserne som givet ved Forårspakke 2.0 at kunne bidrage kr. 900 mio. til finansieringsgrundlaget.¹⁹

¹⁶ Rdir 2006/112/EF, præambelen, afsnit 1-7 og art. 413

¹⁷ Seehausen Knudsen, Trine (2010), s. 1-2

¹⁸ 2008/1 LFS 203: "1. Indledning"

¹⁹ Forårspakke 2.0, side 2-8 og side 17, Tabel 4

Harmonisering med MSD

Det andet bærende formål med lovændringen var at gøre den danske lovtekst enslydende i med momsstyremdirektivet; således skulle MSD art. 135, stk. 1, lit. j) og k) indarbejdes i den danske ML § 13, stk. 1, nr. 9, hvorved den danske fritagelse indskrænkedes.²⁰

I den forbindelse er det væsentligt at henlede opmærksomheden på, at den danske særordning hjemledes i en af direktivets midlertidige overgangsbestemmelser i Bilag X, del B, nr. 9, jf. art. 371.²¹ Allerede dét, at særordningen hjemledes i en *midlertidig overgangsregel*, indikerer, at det ikke har været hensigten af nationale særordninger skulle have permanent karakter. Som følge heraf, blev det med pågældende ændringslov definitivt udelukket at genindføre en fuldstændig fritagelse af levering af fast ejendom igen i dansk ret – eller blot indføre en retsstilling som er bredere end direktivet foreskriver. En sådan handling ville samtidigt være i modstrid med momsens neutralitet.

Det kan diskuteres, hvorvidt ændringsloven fra 2009 medførte et decideret bortfald af den danske særordning, eller blot en (væsentlig) indskrænkning i fritagelsens anvendelsesområde. I forarbejderne, henvises til ønsket om at ensrette den danske bestemmelse med det EU-retlige grundlag. Lovgiver bruger selv i den forbindelse ordvalget ”*bortfald*” om ændringen, hvilket taler for, at rækkevidden af den danske fritagelse af fast ejendom i ML § 13, stk. 1, nr. 9 materielt set skulle omfatte samme fritagne område som MSD art. 135, stk. 1, lit. j) og k).

Modsat, har lovgiver i Danmark valgt ikke at lade ordlyden i ML § 13, stk. 1, nr. 9 undergå en fuldstændig strømligning med hjemlen i MSD. Ud fra den deduktive metode, går ordlyden til enhver tid forud for de sekundære retskilder, hvormed den danske hjemmel til fritagelsen skaber et bredere anvendelsesområde. En sådan tolkning støttes endvidere af det skærpede legalitetsprincip, som er gældende på skatterettens område, jf. Grl § 43. Havde lovgiver ønsket en fuldstændig harmonisering af den danske ordlyd med MSD, havde en total ændring været at foretrække. Ud fra den deduktive metode, som anvendes i dette speciale, lægges således til grund, at den danske ordlyd skaber et bredere grundlag for fritagede leveringer af fast ejendom end den EU-retlige.

²⁰ 2008/1 LSF 203: ”2.1.2. Lovforslagets indhold”. Nærmere om MSD art. 135, stk. 1, lit. j) og k) i de kapitlets følgende afsnit

²¹ 2008/1 LFS 203: ”2.1.1. Gældende ret”

Lovteknisk

Den historiske gennemgang gør det tydeligt, at reguleringen af fast ejendom i momsretten er lettere kompliceret rent lovteknisk. Hensigten med dette afsnit er at skabe et overblik over hjemmelsgrundlagets systematik, således at dette står klart før analysen og fortolkningen af de centrale begreber i næste kapitel.

Udgangspunktet for levering af fast ejendom i dansk ret er, at sådanne transaktioner er momsfritaget, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9, 1. pkt. Bestemmelsens litra a) og b) udgør begge undtagelser til fritagelsesbestemmelsen om fast ejendom. Levering af nye bygninger, jf. lit. a) hhv. levering af byggegrunde, jf. lit. b) skal som følge heraf pålægges moms.

Lovændringen fra 2009, nødvendiggjorde en nærmere definition og afgrænsning af fast ejendom som begreb, hvilket Skatteministeren har udspecificeret i momsbekendtgørelsens §§ 54-56, jf. ML § 13, stk. 3. Hvor momsloven fastsætter fritagelsens og undtagelsernes anvendelsesområde, indeholder bekendtgørelsen således definitionsbestemmelserne hertil.

Den danske momslov udgør en implementering af det EU-retlige direktivgrundlag, jf. art. 288, stk. 2 TEUF. Det eksisterende direktiv, momssystemdirektivet, fritager levering af bygninger med tilhørende jord og levering af grunde, jf. art. 135, stk. 1, lit. j) hhv. k), hvorfra nye bygninger hhv. byggegrunde er undtaget fra fritagelserne med henvisning til art. 12, stk. 1, lit. a) og b). I artikel 12, stk. 2 og 3 defineres de centrale begreber i undtagelserne, hvortil der samtidig uddelegeres kompetence til medlemsstaterne om at definere begreberne nærmere. Disse definitioner findes i det danske retsgrundlag i M.BEK § 54-56.

I forbindelse med analysen, er det væsentligt at bemærke, at MSD er en ren- og finskrivning af EF's grunddirektiv om harmonisering af momsen – 6. MD, hvorfor det i forbindelse med en formålsfortolkning kan være nødvendigt at søge tilbage i forarbejderne til 6. MD, da det primært var her direktivets materielle indhold blev vedtaget.²²

Seneste nyt inden for hjemmelsgrundlaget til levering af fast ejendom er momsforordningens art. 13b, som trådte ikraft den 1. januar 2017. I forordningens art. 13 b, lit. a)-d) fastsættes en fællesskabsretlig definition af fast ejendom, som grundet forordningens retskildemæssige status, jf. art. 288, stk. 1, TEUF har direkte og umiddelbar retskraft i medlemslandene.

²²Rdir 2006/112/EF, præamblen

KAPITEL 3 HJEMMELSGRUNDLAGET

Overordnet om levering af fast ejendom

Levering af fast ejendom i Danmark er som udgangspunkt fritaget for afgift, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9, 1. pkt. Hvad begrebet fast ejendom indeholder, har indtil den 1. januar 2017 ikke været klart defineret hverken i dansk ret eller i EU-retten.²³ Fra nævnte dato trådte den fællesskabsretlige definition af begrebet i momsforordningens art. 13b ikraft. Medlemsstaterne er herefter forpligtet til at følge denne definition, når begrebet, fast ejendom, anvendes i forbindelse med momssystemdirektivet.²⁴

Formålet med en fællesskabsretlig definition af fast ejendom var at øge harmoniseringen på afgiftsrettens område.²⁵ Kommissionen pointerede endvidere, at fast ejendom ikke skal defineres af den nationale ret, men at definitionskompetencen tilkommer Rådet.²⁶

Forordningens ordlyd samt formålet om at fremme harmoniseringen indikerer, at fællesskabslovgiver har et generelt ønske om at ensrette definitionen af fast ejendom. I forlængelse heraf, må det have en formodning for sig, at til trods for et forskelligt lydende udgangspunkt i ML § 13, stk. 1, nr. 9, 1. pkt. og MSD art. 135, stk. 1, lit. j) hhv. k), skal udgangspunktet for fritagelsesbestemmelserne forstås og fortolkes lige bredt. En sådan fortolkning stemmer endvidere overens med princippet om momsens neutralitet på tværs af medlemslandene og lægges hermed il grund for den videre gennemgang af hjemmelsgrundlaget.

Det er endnu uklart, hvorvidt MF art. 13b kan tjene som fortolkningsbidrag i forbindelse med fritagelsesbestemmelserne og disses undtagelser, hvorfor der i denne afhandling tages udgangspunkt i, at fast ejendom er et overordnet fællesskabsretligt begreb hjemlet i forordningen. Det må være overladt til medlemsstaterne selv, om de ønsker at inddrage MF art. 13b som supplerende fortolkningsbidrag ved definitionen af de centrale begreber.

²³ Citat: DJV: Version 2.6: 01.08.16-30.01.17. D.A.5.9.2.1, 1. afsnit

²⁴ Rfo nr. 1042/2013, præamblen, afsnit 12-13

²⁵ Momsforordningen – herefter MF. Rfo 282/2011, jf. gennemførselsforordning nr. 1042/2013

²⁶ COM(2012) 763 final- 2012/0354 (NLE), s. 7

Levering af bygning med tilhørende jord

Den danske undtagelse i ML § 13, stk. 1, nr. 9, lit. a) implementerer som MSD art. 135, stk. 1, litra j), hvortil M.BEK § 54, stk. 1 er en implementering og udfyldning af direktivets definitionsbestemmelsen i MSD art. 12, stk. 1, lit. a) og stk. 2. I direktivet beskrives en bygning som ”*enhver grundfast konstruktion*”, art. 12, stk. 2, 1. pkt.. Momsbekendtgørelsens ordlyd er næsten ordret implementeret fra momssystemdirektivet og fordrer på samme vis en udvidet fortolkning af begrebet, bygning.

MSD art. 135, stk. 1, lit. k) og art. 12, stk. 1, lit. b) og stk. 3

I direktivets art. 135, stk. 1, lit. k) fritages ”*levering af bygninger eller dele heraf med tilhørende jord*”, hvorfra bygninger, der leveres inden første indflytning undtages og derved skal pålægges moms, jf. art. 12, stk. 1, lit. a). I direktivet defineres en bygning som ”*enhver grundfast konstruktion*”, jf. art. 12, stk. 2, 1. pkt. Herefter er det overladt til medlemsstaterne at definere den nærmere anvendelse af hhv. tilhørende jord, ligesom medlemsstaterne har kompetence til at bestemme inden for hvilken periode en bygning skal pålægges moms ved levering efter dens færdiggørelse – det kræves alene af direktivet, at disse frister ikke overstiger hhv. 2 og 5 år.

ML § 13, stk. 1, nr. 9, lit. a)

Levering af nye bygninger med eller uden tilhørende jord er momspligtige, jf. ML § 13, stk. 1 nr. 9, lit. a). Afgørende for momspligtens indtræden er, om bygningen kan karakteriseres som ny, hvormed det modsætningsvist må tolkes, at en gammel bygning med eller uden tilhørende jord kan leveres momsfrit, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9, 1. pkt. Derimod skal det ikke tillægges vægt i vurderingen, om en bygning sælges med eller uden tilhørende jord. I relation til den afgrænsningsflade, der ønskes undersøgt, er det af afgørende betydning, at den faktiske transaktion omhandler salg af en bygning *med* tilhørende jord. Før der potentielt kan ske sammenfald mellem begreberne, gammel bygning med tilhørende jord og byggegrund, må salget af den gamle ejendom nødvendigvis være med tilhørende jord for potentielt at kunne blive sidestillet med en byggegrund, da en byggegrund implicit består af grund-/ jordareal.

Sammenfattende forstås, at salget af en gammel bygning nødvendigvis må indbefatte tilhørende jord, før transaktionen har relevans ift. fokus i specialet. Momspligten ifølge ML § 13, stk. 1, nr. 9, lit. a) afhænger derimod af, om den på grunden værende bygning kan karakteriseres som ny. Hvad der forstås som ’en bygning’ – og om denne er ’ny’, defineres ikke konkret i lovtæksten; definitionerne findes i momsbekendtgørelsens §§ 54-55, jf. ML § 13, stk. 3.

Bygning

En bygning i momslovens forstand defineres i M.BEK § 54, stk. 1, som:

”... grundfaste konstruktioner, som er færdiggjorte til det formål, de er bestemt til. Levering af dele af en sådan bygning anses ligeledes for at være levering af en bygning.”²⁷

En bygning er i bekendtgørelsen defineret som en *grundfast konstruktion*, hvilket alene ud fra ordvalget skaber en formodning for, at begrebet skal fortolkes bredt. En konstruktion eksemplificeres i forarbejdernes som fx en bro, en transformatorstation, en p-plads mv.²⁸ Endvidere skal den pågældende konstruktion være grundfast. Bygningen skal således være fastgjort til grunden²⁹, men hvordan fastgørelsen – herunder intensitet, omfang og varighed mv., skal være udført før bygningen anses for at være omfattet af hjemlen, fremgår ikke af bestemmelsen.

Selve bygningens fysiske omfang udvides, idet ”*dele af en sådan bygning*” ligeledes anses for levering af en bygning i momsmæssig forstand, jf. M.BEK. § 54, stk. 1, 2. pkt.. Ordvalget ”*en sådan*” leder tilbage til bygningsbegrebet som netop beskrevet i bestemmelsens 1. pkt. Før en bygningsdel skal pålægges moms, skal den altså udgøre en del af en bygning, som i sig selv ville være/ er momspligtig ved levering. Forarbejderne er her behjælpelig til at nedbryde kompleksiteten af sætningsindholdet, da bygningsdele heri eksemplificeres som både en selvstændig enhed af et ejendomskompleks – fx en ejerlejlighed, eller som bygningstilbehør som kendt fra TL § 38.³⁰

Den grundfaste konstruktion skal være færdiggjort til sit formål. Kriteriet sætter først og fremmest en tidsmæssig dimension på bestemmelsen i henhold til, hvornår der kan pålægges moms på en bygning; modsat må altså forstås, at en bygning kan leveres momsfrit, inden denne er færdiggjort til sit formål.

Ordret dikterer ordlyden i M.BEK § 54, stk. 1, at bygningen skal være færdiggjort til det formål, ”*den er bestemt til*”. Hvem, der bestemmer, hvilket formål bygningen er bestemt til – herunder, hvem der afgør, hvornår dette formål er opnået, indeholder bekendtgørelsen ikke noget præciserende om. I henhold til specialrets problemstilling, er spørgsmålet ikke relevant. Midlertidigt kan det diskuteres, hvorvidt grænsen for, hvornår en bygning er opført i momsmæssig henseende, kan anvendes analogt i vurderingen af, hvornår en bygning er nedrevet i en sådan grad, at denne momsmæssigt ikke eksisterer længere og derved kan sidestilles med en byggegrund? Denne uklarhed må være op til domstolene at afgøre.

²⁷ Citat: BEK 808 af 30/06/2015, § 54, stk. 1

²⁸ LFF 2008 203, 2.1.1. Gældende ret om ”Levering af fast ejendom”.

²⁹ Angående definitionen af en grund, se denne afhandling pkt. 2.3

³⁰ 2008/1 LSF 203: Afsnit 2.1.2

Ny eller gammel

Henset til specialets problemformulering, er det definitionen af en gammel bygning med tilhørende jord, der har interessant. Da momsloven alene fastsætter retsfølgen for en ny bygning, er det nødvendigt at slutte modsætningsvist heraf for at kunne definere, hvornår der foreligger en gammel bygning, som således stadig er indeholdt i momsfritagelsen i ML § 13, stk. 1, nr. 9, 1. pkt.

En ny bygning kan groft skildret opstå på to måder ifølge bekendtgørelsen:

- Hvis levering sker inden fem år efter bygningens færdiggørelse, jf. M.BEK § 54, stk. 2
- Hvis der er foretaget væsentlige til- / ombygninger på en eksisterende bygning, jf. M.BEK § 55, stk. 1

For bygninger, der sælges *første* gang, gælder, at disse skal pålægges moms, hvis salget *sker inden fem år efter* at bygningen er gjort færdig, jf. M.BEK § 54, stk. 2, 2. pkt. Sker levering af bygningen, inden denne er færdigopført, betragtes dette ligeledes som momspligtigt salg af en ny bygning, jf. M.BEK § 54, stk. 2, 1. pkt.

Har bygningen været solgt første gang, og sælges den igen inden for fem år efter bygningens færdiggørelse, er bygningen stadig at betragte som ny, hvis salget sker mellem interesseforbundne parter, jf. ML § 29, og at bygningen ikke har været taget i brug til sit formål i en periode på op til to år, jf. M.BEK § 54, stk. 2, 3. pkt. Tolkes der modsætningsvist heraf, må hermed forstås, at handles bygningen mellem interesseforbundne parter, kan salget af bygningen ske momsrit ud fra betragtningen som en ”gammel bygning”, hvis køber har brugt bygningen i mindst to år inden leveringen finder sted.

En bygning kan ligeledes blive anset som ny i de tilfælde, hvor der er sket *om- eller tilbygning af væsentlig karakter* på den eksisterende bygning, jf. M.BEK § 55, stk. 1, 1. pkt. En tilbygning anses for væsentlig, hvis den udgør mere en 25 hhv. 50 % af beregningsgrundlaget, jf. § 55, stk. 2. Fra det tidspunkt, hvor byggearbejderne på ejendommen er færdiggjort, anses bygningen for at være ny, hvormed fristerne fra M.BEK § 54 gælder.

Modsætningstolkning; momsritaget levering af gammel bygning

Som nævnt i ovenstående er det ikke afgørende for momsritigten, om bygningen leveres med eller uden tilhørende jord, ligesom selve bygningsdefinitionen ikke direkte har betydning for den momsmæssige håndtering. Det afgørende kriterium er, hvorvidt bygningen karakteriseres som ny eller gammel. Som nævnt, er en modsætningstolkning nødvendig for at kunne definere, hvornår der foreligger en gammel bygning, som kan leveres momsrit, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9, lit. b).

En gammel bygning er således karakteriseret ved, at være ældre en fem år ved første levering, ligesom der ikke må være foretaget væsentlige til- og ombygninger på ejendommen inden for de sidste fem år. Har byg-

ningen været taget i brug i en periode på op til to år forinden salget, er den ligeledes at anse som en gammel bygning.

Momsretten indeholder et fast princip om, at de indenlandske fritagelser skal fortolkes strengt, idet disse transaktioner falder tilbage på momssystemets udgangspunkt om, at enhver erhvervmæssig transaktion skal pålægges moms, jf. ML § 4, stk. 1. I henhold til nærværende bestemmelse betyder, at fortolkningen af en gammel bygning som begreb ikke må strækkes videre end det klart kan tolkes af bestemmelsens ordlyd.

Levering af byggegrunde

Levering af byggegrunde har siden den 1. januar 2011 været momspligtig, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9, lit. b), hvor MSD art. 135, stk. 1, lit. k) smhm. art. 12, stk. 1, lit. b) blev implementeret i den danske momslov gennem ændringslov nr. 520 af 12. juni 2009.³¹ Både af den danske og den EU-retlige hjemmel fremgår det, at den momsmæssige behandling af et grundstykke afhænger af, hvorvidt dette kan karakteriseres som en byggegrund eller ej. Herefter er spørgsmålet, hvordan en byggegrund defineres og afgrænses i forholdet til andre grundtyper.

MSD art. 135, stk. 1, lit. k) smhm. art. 12, stk. 1, lit. b)

Direktivets fritagelse i art. 135, stk. 1, lit. k) omfatter alene ubebygget fast ejendom. I bestemmelsen henvises direkte til, at byggegrunde som nævnt art. 12, stk. 1, lit. b) er undtaget fra fritagelsen, hvormed kriteriet om, at grunden skal være *ubebygget*, ligeledes gælder for byggegrundene.³² Byggegrunde defineres herefter i art. 12, stk. 3, som:

”... grunde, hvad enten de er byggemodnet eller ikke, når de af medlemsstaterne betragtes som sådanne.”³³

Af bestemmelsen kan udledes to overordnede momenter:

- Både byggemodnede og ikke-modnede grunde kan være byggegrunde
- Kompetencen til at definere en byggegrund overlades til medlemsstaterne

Modningskriteriet

Ordlyden angiver direkte, at både byggemodnede og ikke-modnede grundet anses som byggegrunde i momsmæssig henseende. Modningsprocessen kan som følge heraf ikke tillægges vægt i forbindelse med definition af en byggegrund – og er, afledt heraf, heller ikke afgørende for den momsmæssige håndtering af grundsalget. At det ikke er nødvendigt med en sondring omkring grundens modningsmæssige status, betyder ikke, at kriteriet ikke har en betydning – i så fald, må det have sin formodning for sig, at fællesskabslovgiver helt havde udeladt passussen.

For det første, får modningskriteriet i sin kontekst en præciserende funktion, da det gøres klart for medlemsstaterne, at der gennem direktivet er fastlagt en ramme for den definitionsbeføjelse, som gives til de nationale lovgivere i art. 12, stk. 3, in fine. Selvom det tilkommer medlemsstaterne at definere en byggegrund, må de lade udfaldet afhænge af om grundstykket er modnet eller ej.

For det andet, er det nødvendigt at se modningskriteriet i den kontekst, det kommer til at indgå i, når der i medlemsstaterne skal affattes en begrebsdefinition. Hvad der forstås ved en byggegrund fremgår hverken af direktivet eller forarbejderne hertil, hvorfor der er risiko for, at de afvejninger medlemsstaterne vælger at

³¹ 2008/1 LSF 203: 2.1.2 ”Forslagets indhold”

³² Nærmere om dette kriterium straks

³³ Citat: Rdir 2006/112/EF, art. 12, stk. 3

tillægge vægt i sin bedømmelse af en byggegrund, tangerer til alligevel at være byggemodning, selvom det ikke direkte fremgår af ordlyden. Aktiviteter, der leder hen mod en byggemodning, må således gerne indgå i bedømmelsen af grundens karakter, mens selve modningen ikke må. Hvor afgrænsningen af en byggegrund er forsøgt enkeltgjort og præciseret ud fra direktivets ordlyd, synes problematikken blot forskubbet til en afgrænsning af, *hvornår* der er sket byggemodning af en grund. Nærmere bestemt; hvilke kriterier, medlemsstaterne med rette kan lægge til grund i sin bedømmelse af, om et grundstykke udgør en momspligtig byggegrund eller en anden type grund, som er momsfrataget.

Selvom det i direktivet er bestemt, at byggemodning ikke kan/ må indgå i bedømmelsen, er det altså overladt til den enkelte medlemsstat at finde ud af, hvornår der er sket byggemodning – og dermed, hvornår et kriterium må tillægges vægt. Medlemsstaterne har næppe samme standard og forståelse for, hvad der måtte anses for byggemodning, hvorfor de kriterier, som er ”tilladte” at tillægge vægt i byggegrundsbedømmelsen risikerer at blive uens på tværs af medlemsstaterne. Hermed sker der en konkurrencemæssig forvriddning på tværs af medlemsstaterne, da grænsen for, hvornår et grundstykke kategoriseres som momspligtig byggegrund er forskellig – hermed altså også et skred i forholdet til momsens neutralitet på fællesskabsplan. Selvom medlemsstaterne er forpligtet til at implementere direktivet på en sådan måde, at det forhindrer svig og omgåelse samt i overensstemmelse med direktivets formål om harmonisering af afgiftsområdet³⁴, kan det ikke undgås, at der sker en økonomisk ujævnhed som følge af den nationale definitionskompetence.

Delegation til medlemsstaterne

Centralt for MSD art. 12, stk. 3 er, at Rådet heri giver medlemslandene kompetence til at definere en byggegrund. Det er således muligt i de nationale lovgivninger at fastsætte en, som ordvalgsmæssigt passer mest hensigtsmæssigt ind i den nationale lovgivning. Begrebet, byggegrund, må derfor tolkes at være et nationalt begreb – og hviler derfor ikke på en fællesskabsretlig forståelse heraf. Dog sætter direktivet visse grænser for den nationale definitionskompetence, da det af ordlyden fremgår, at både byggemodnede og ikke-modnede grunde betragtes som byggegrunde.

Selvom medlemsstaterne ved implementeringen af direktivet har en vis implementeringsfrihed, fremstår ordlyden i MSD art. 12, stk. 3 så entydig, at den fastlægger klare retningslinjer for den nationale skønsbeføjelse. Som følge heraf, er de nationale lovgivere forpligtet til at implementere modningskriteriet i den nationale lovgivning på samme vis, som det fremgår af direktivet. I den forbindelse må fokus skærpes på de kriterier, der opstilles for en byggegrund i de nationale definitioner af begrebet. Sker implementeringen ikke korrekt i de enkelte medlemsstater, risikeres en konkurrencemæssig forvriddning mellem medlemslandene i forholdet til, hvornår en grund skal pålægges moms – altså et skred i den momsmæssige neutralitet.

³⁴ Rdir 2006/112/EF, præambelen og art. 131

Fokus skal i den forbindelse skærpes på de kriterier, der opstilles for en byggegrund i de nationale definitioner af begrebet. Det vil derfor sandsynligvis ikke være tilstrækkeligt at foretage en ordlydsfortolkning af den nationale hjemmel, men derimod skal de faktiske bagvedliggende hensyn og formål undersøges, da det i den forbindelse gøres tydeligere, om den nationale lovgiver holder sig inden for sine beføjelser.

Formålet med og baggrund for direktivets undtagelse af byggegrunde

Under henvisning til, at den afgrænsningsproblematik som belyses af SKAT i styresignalet, SKM2017.27SKAT, synes det relevant at inddrage den historiske baggrund for moms på byggegrunde. Da ML § 13, stk. 1, nr. 9, lit. b) implementerer den fællesskabsretlige bestemmelse, har baggrunden og tilblivelsesprocessen for direktivets fritagelse betydning for tolkningen af den danske hjemmel.

Den fællesskabsretlige regulering og definition af moms på byggegrunde var allerede ved tilblivelsen af EU's grunddirektiv til diskussion. I første udkast til 6. MD foreslog at ”*levering af andre grunde end byggegrunde...*” skulle fritages for afgift, jf. art. 14, del B, lit. m). Hertil indeholdt forslaget en fællesskabsretlig definition af begrebet, byggegrund, i art. 4, stk. 3, lit. c):

- ”*grunde der er forberedt for bebyggelse eller forsynet med ufærdige bygninger eller med bygninger bestemt til nedrivning, ligeledes rettighederne til tilbygning til en allerede eksisterende bygning;*
- *andre grunde end de ovenfor nævnte, når erhververen påtager sig en forpligtelse i forbindelse med erhvervelsen til at opføre en bygning indenfor en frist på fire år.*”³⁵

Kommissionens forslag til en fællesskabsretlig definition af begrebet, byggegrund, skal ses i forlængelse af, at det bærende hensyn bag direktivet var støttet på harmonisering af afgiftsområdet – herunder harmonisering af de eksisterende særordninger, med henblik på at opnå afgiftsmæssig neutralitet medlemslandene imellem.³⁶

Litra c)'s 1. led omhandlede specifikke objektive beskrivelser af visse grundtyper, som var omfattet af undtagelsen. Indledningen på 2. led medfører, at leddet får en opsamlende karakter, hvorfor 1. og 2. led ikke skal opfyldes kumulativt. Grunde, der ikke positivt er defineret som en byggegrund i 1. led, skal underlægges en vurdering af, om sælgeren i forbindelse med handlen påtager sig en forpligtelse til at opføre en ny bygning på den omhandlede grund. For disse grunde, må det ud fra ordlydens konstruktion tolkes således, at momenterne i vurderingen af en byggegrund skulle ske i prioriteret rækkefølge; først en undersøgelse af transaktionens faktiske omstændigheder – den leverede ejendoms karakter; herefter en vurdering af sælgerens rolle i forbindelse med slaget, såfremt en grund ikke kan karakteriseres som en byggegrund allerede ud fra 1. led.

³⁵ Citat Rdir73/80/EØF: art. 4, stk. 3, lit. c); Nr. C80/3

³⁶ Rdir 73/80/EØF, Nr. C80/2

Europa Parlamentet lod sidste led af litra c) bortfalde som følge af den diskussion, der under høringen i Det Økonomiske og Sociale Udvalg var opstået.³⁷ Medlemsstaterne gav her udtryk for at være tilfredse med sine respektive, eksisterende ordninger – både lande med og uden en særordning om fritagelse af byggegrunde var tilfredse og ønskede derfor ikke en fællesskabsretlig definition af begrebet.³⁸ En byggegrund skulle efter Parlamentets beslutning defineres ud fra første led i art. 4, stk. 3, lit. c).

Selvom fast ejendom i forbindelse med 6. momsdirektiv fællesskabsretlig reguleret, påpeger Parlamentet medlemsstaternes pligt til at implementere grundlaget på en sådan måde i den nationale lovgivning, at dobbeltbeskatning undgås.³⁹ Bestemmelsen må antages at lægge til grund for den kompetencetildeling, som fremgår af det endelige direktivs ordlyd. Det påhviler i almindelighed medlemsstaterne at implementere et direktiv i overensstemmelse med dettes formålsbestemmelse – her harmoniseringshensynet, hvorfor Parlamentets bemærkning må tolkes som en indikation på, at medlemsstaterne ikke blot pålægges kompetencen til at definere en byggegrund, men at den nationale definition i særdeleshed skal udfærdiges, så dens udøvelse ikke medfører dobbeltbeskatning modstridende med princippet om momsens neutralitet.

Den endelige affattelse af begrebsdefinitionen tilpasses i Kommissionens ændrede forslag, hvor det slås fast, at kun byggegrunde skal pålægges moms – andre grunde er fritaget i den generelle fritagelsesbestemmelse i art. 14 B, lit. m). De forskellige typer grundstykker, der var oplistet i Kommissionens oprindelige forslag art. 4, stk. 3, lit. c), 1. led fjernes således også fra ordlyden under henvisning til, at disse er uden virkning. Dette medfører at medlemsstaternes frihed til at definere en byggegrund udvides yderligere.

Definitionsbestemmelsens historik er interessant i forholdet til afhandlingens problemformulering, da det her bliver tydeligt, at byggegrundsbegrebet til diskussion i flere omgange – og på flere niveauer. Den overordnede forskel på første forslag og den vedtagne art. 4, stk. 3, lit. c)⁴⁰ er, at byggegrundsbegrebet er et fællesskabsretligt begreb, som ønsket af Kommissionens udkast, men derimod tilkommer den nationale lovgiver at definere. Direktivteksten sætter dog en vis ramme for den nationale definitionsbestemmelse med sit modningskriterium.

Opsummerende gælder, at byggegrundsbegrebet er et nationalt begreb, som kræver en vurdering af den enkelte grund ud fra de kriterier, der er fastsat af den nationale lovgiver. Definitionen af en byggegrund i den nationale lovgivning skal dog indeholde andre kriterier end grundens modning, da det fra fællesskabslovgivers side er besluttet at begge typer grunde kan anses som byggegrunde og heraf være momspligtige.

³⁷ JO C/1974/121/5: ”Ad artikel 4, stykke 3”

³⁸ JO C/1974/139/17: ”Artikel 4”, 1. afsnit

³⁹ JO C/1974/40/36: Beslutning, del C, nr. 17

⁴⁰ Samme ordlyd findes i dag i art. 12, stk. 3

ML § 13, stk. 1, nr. 9, lit. b) og M.BEK § 56

Ved lov nr. 520 af 12. juni 2009 blev ved lov bestemt, at ”*Levering af en byggegrund, uanset om den er byggemodnet [...]*”⁴¹ ikke længere var indeholdt i fritagelsesbestemmelsen i ML § 13, stk. 1, nr. 9 om afgiftsfritaget levering af fast ejendom, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9, lit. b). Siden ikrafttrædelsen af loven i den 1. januar 2011, har salg af byggegrunde været momspligtigt.⁴²

I tråd med direktivets bestemmelse i MSD art. 12, stk. 3, fremgår det af lovens ordlyd, at den momsmæssige håndtering af grundsalget ikke afhænger af, hvorvidt grunden er byggemodnet eller ej. Retorisk set, virker den danske bestemmelse mere uklar og indirekte forstået; den indskudte sætning ”*uanset om den er byggemodnet*” er negativt formuleret og indeholder ikke – ligesom MSD art. 12, stk. 3, en contra-formulering, som fx ”*eller ikke*”. Den danske undtagelse bliver herved mere uklar i sin fremtoning, da det ikke ordret fremgår, at både byggemodnede og ikke-modnede grunde kan være omfattet af byggegrundsbegrebet.

Uanset momslovens afvigelse fra direktivets ordlyd, foreligger der ikke en implementeringsfejl, da det materielle indhold af bestemmelserne må tolkes at være det samme. Specielt henset til, at ML § 13, stk. 1, nr. 9, lit. b) netop har til formål at implementere direktivets bestemmelse om byggegrunde. Der henvises derfor til ovenstående analyse af modningskriteriet på nationalt plan, må formodes at skulle have samme indhold og formål som fastsat i direktivet, hvis den danske bestemmelse skal anvendes og fortolkes i overensstemmelse med momsens neutralitet.⁴³

Første kriterium til en byggegrund ud fra den danske lovtekst er således, at både modnede og ikke-modnede grunde kan antages som byggegrunde – modningskriteriet kan derfor ikke anvendes i vurderingen af en grundtypes karakter af byggegrund eller anden grund.

Byggegrundsbegrebet

Afgørende for momspligtens indtrædelse ved salg af et grundareal er derimod, den pågældende grund karakteriseres som en byggegrund. Skatteministeren har med hjemmel i ML § 13, stk. 3 defineret en byggegrund i M.BRK § 56, ifølge hvilken:

”... *et ubebygget areal, som efter lov om planlægning eller forskrifter udstedt i medfør heraf er udlagt til formål, som muliggør opførelse af bygninger, jf. § 54 i denne bekendtgørelse.*”⁴⁴

Bestemmelsens indhold kan inddeles i overordnede kriterier:

- Ubebygget fast ejendom
- Udlagt til formål gennem hjemmel i Planloven, som muliggør opførelse af bygninger

⁴¹ Citat: ML § 13, stk. 1, nr. 9, lit. b)

⁴² 2008/1 LFS 203: Afsnit 1: Indledning

⁴³ Påstand?

⁴⁴ Citat, M.BEK. § 56, stk. 1.

Som omtalt i forbindelse med gennemgangen af MSD art. 12, stk. 3, er det nødvendigt i den nationale lovgivning at have fokus på, hvorvidt den nationale definition af byggegrund er udformet, da kriterier som tilnærmelsesvis i praksis læner sig op ad modningskriteriet, kan skabe en ubalance i forholdet til den momsmæssige neutralitet på tværs af medlemslandene – enten til fordel eller ulempe for det pågældende land. Derfor sammenholdes analysen af kriterierne i M.BEK med modningskriteriet for at undersøge, om der opstår karambolage mellem disse. Ud over en fortolkning af selve ordlyden, inddrages SKATs fortolkning⁴⁵ af de respektive begreber for at analysere, om den udøvende myndigheds definitioner og afgrænsninger er overensstemmende med de skrevne retskilder.

Ubebygget areal

En byggegrund defineres i § 56, stk. 1 som et *areal* – og ikke blot en grund. Ud fra almindelig sprogbrug, forbindes en grund ofte med et afgrænset område, som er tiltænkt eller ibrugtaget til et bestemt formål. Desuden er en grund forbundet med noget jordnært – et område, der har en vis fasthed.⁴⁶ Et areal derimod er et bredere begreb, som dækker over et mere upræcist og undefinerbart område. Arealet kan både være på landjorden, over eller under landjorden eller i havet.⁴⁷ Lovens forarbejder uddyber ikke, hvad et areal omfatter – hverken arealmæssigt eller ift. den fysiske substans. Ud fra en ordlyds- og subjektiv formålsfortolkning, er der således ikke evidens for at afgrænse areal-begrebet nærmere.

Uanset arealets karakter, kræves det i ordlyden, at det pågældende areal skal være *ubebygget*. Kriteriet får sammenholdt med henvisningen til M.BEK § 54 en præciserende funktion, idet der på arealet ikke må eksistere være en bygning som defineret i bekendtgørelsen. Som følge heraf er det nødvendigt at sondre mellem bebyggede og ubebyggede grunde i forholdet til den momsmæssige håndtering af grundsalget.

Af ovenstående analyse fremgik det, at en bygning er 'enhver grundfast konstruktion, som er færdiggjort til sit formål', hvormed en bygning skal forstås bredere end den almindelige sproglige forståelse af en bygning – både som begreb og i sit fysiske omfang. I relation afgrænsningen af et ubebygget areal i M.BEK § 56, stk. 1, er det væsentligt at fastholde denne brede forståelse af en bygning, da den indirekte er med til at afgrænse byggegrundsbegrebet.

At arealet skal være *ubebygget* går igen fra den EU-retlige hjemmel, hvoraf undtagne byggegrunde udgør en delmængde af den fritagne ubebygget faste ejendom, jf. MSD art. 135, stk. 1, lit. k), jf. art. 12, stk. 1, lit. b). Det fremgår ikke direkte af definitionsbestemmelsen i MSD art. 12, stk. 3 om byggegrunde, at disse skal være ubebyggede, men må tolkes ud af konteksten. Selvom det i MSD art. 12, stk. 3 overlades til medlemsstaterne at definere en byggegrund, er der således fra fællesskabslovgivers side fastsat et krav om, at en byg-

⁴⁵ Henvises til SKM2017.27.SKAT og Vejledning E-191

⁴⁶ Ordnet.dk: Grund

⁴⁷ Ordnet.dk: Areal

gegrund skal være ubebygget, da fritagelsen i MSD art. 135, stk. 1, lit. k) slet ikke indeholder bebygget fast ejendom i første omgang.

Det fremgik ikke af 6. MD's fritagelse, at den faste ejendom skulle være ubebygget. Kommissionens forslag til MSD indeholder ikke nogen specifik forklaring på denne sproglige ændring, men ud fra direktivets overordnede formål om at modernisere og tilpasse lovteksten (præambelen), må ændringen tolkes at være et udslag af en fast retspraksis fra EU-domstolen, som ved direktivets tilblivelse blev indarbejdet i ordlyden med henblik på at specificere denne.

Kriteriet kan som følge heraf ikke karakteriseres som et nationalt begreb, men må grundet sin oprindelse behandles og tolkes i overensstemmelse med EU-retten – således også i overensstemmelse med momsens neutralitet på tværs af medlemslandene. Dette støttes endvidere på, anføres, at det netop var formålet med lovændring nr. af 12. juni 2009 at ensrette det danske hjemmelsgrundlag med det EU-retlige. Ikke alene skal begrebet tolkes i overensstemmelse med EU-retten; i kraft af at være et fællesskabsretligt kriterium, må kompetencen til at definere, hvornår en ejendom er *ubebygget*, ligge på EU-retligt niveau. Ligesom med modningskriteriet gælder, at de kriterier, der i national lovgivning definerer en byggegrund, ikke må være modstridende med kriteriet om et ubebygget areal, hvorfor fokus skal skærpes i relation til både ordlyd og formål i afgrænsningen af de nationalt fastsatte kriterier.

Planloven og forskrifter udstedt i medfør heraf...

... er udlagt til formål, som muliggør opførelse af bygninger

Ifølge M.BEK § 56, stk. 1 er det ubebyggede areal at betragte som en byggegrund, hvis det "[...] *efter lov om planlægning eller forskrifter udstedt i medfør heraf er udlagt til formål, som muliggør opførelse af bygninger, jf. § 54 [...]*".⁴⁸

Overordnet set, kan kriteriet inddeles i to elementer; et formelt og et materielt.

- Formelt: Planloven eller forskrifter udstedt med hjemmel heri
- Materielt: Udlagt til formål, som gør det muligt at lade en bygning opføre på grunden

Henvisningen til *Planloven og forskrifter* med hjemmel heri udgør kriteriets formelle element, da det rent objektivt kan be- eller afkræftes, hvorvidt den forvaltningsmæssige afgørelse, som gør det muligt at lade en bygning opføre på den pågældende grund, har hjemmel i Planloven eller forskrifter heraf. Hvis et grundsalg skal karakteriseres som en byggegrund og dermed pålægges moms, kræves det således, at der kan påvises hjemmel i nævnte lov. Henvisningen i M.BEK § 56, stk. 1 til Planloven er af generel karakter, hvorfor det

⁴⁸ Citat: M.BEK § 56, stk. 1

som udgangspunkt er uden betydning, hvilken type forvaltningsmæssig afgørelse, der muliggør byggeri på grunden – på det formelle plan kræves kun, at der foreligger korrekt hjemmelsgrundlag.

Kort om Planloven kan det nævnes, at den har til formål at fastlægge de overordnede rammer for arealanvendelsen i Danmark, jf. PL § 1, stk. 1. I praksis lader dette sig gøre gennem zoneinddelinger og diverse planer; lands-, regional-, kommunal- og lokalplaner – enten direkte styret fra Miljøministeriet eller via delegation til de enkelte regioner og kommuner. Endvidere kan bebyggelse på et areal blive muligt som følge af individuelle tilladelser hertil, fx byggetilladelse. Visse af disse forvaltningsmæssige afgørelser har til formål at gøre det muligt at bebygge et område.

Inddragelsen af Planloven som kriterium er dét, der i bestemmelsen gør, at definitionen bliver nationalt defineret. De ovenstående kriterier bygger enten direkte eller indirekte på kriterier fastsat af fællesskabslovgiver, hvorimod dette alene kan henledes til dansk ret.

Ud fra ordlyden at tolke, er det ikke nødvendigt at sondre mellem, om forskriften som hjemlet i Planloven er af individuel eller generel karakter, fx byggetilladelse hhv. zoneadministration. Afgørende er derimod, at den pågældende grund gennem hjemlen udlægges til et formål, som gør det muligt at opføre byggeri på arealet. Der stilles hermed krav til hjemlens materielle indhold – eller nærmere retsfølgen heraf. At et areal skal være *udlagt* til et bestemt formål, betyder i ordets forstand, at arealet skal være bestemt til det givne formål; i dette tilfælde, skal arealet være bestemt til et formål, som gør bebyggelse mulig.

Formålet med ML § 13, stk. 1, nr. 9 var bl.a. at pålægge byggegrunde moms grundet den konkurrencemæssige skævvridning, der var opstået ved den tidligere fuldstændige fritagelse af fast ejendom sammenholdt med, at byggedelser hele tiden har været momspålagt. Set i denne sammenhæng, bør der ud fra et konkurrencemæssigt synspunkt og i overensstemmelse med momsens neutralitet kun pålægges moms på de byggegrunde, hvor der reelt er en plan eller hensigt om at udnytte den bebyggelsesmulighed, der er bestemt til grunden. Modsat kan en bestemmelse være svær at afgrænse, da parterne i så fald kan fortie sine hensigter med salget for derved at undgå moms som følge af salg af en byggegrund.

Hverken ordlyden eller forarbejderne til lov nr. 520 af 12. juni 2009 henviser til nogle konkrete forskrifter, hvorfor der i den enkelte situation skal foretages en konkret vurdering af den pågældende hjemmelshenvisning – og i særdeleshed af det formålet, som gennem hjemlen gør arealet mulig for bebyggelse. SKAT er i den forbindelse forpligtet til at undersøge både den formelle hjemmelshenvisning, samt om det materielle indhold af denne forskrift medfører, at den omhandlede grund er bestemt til et formål, som gør opførelse af bygninger muligt.

I den forbindelse skal der bringes særlig opmærksomhed til ordvalget, ”*muliggøre opførelse af bygninger*”. Der stilles er stilles i ordlyden ikke krav til, at hjemlen der skal foreligge faktiske hensigter – hverken fra parternes eller tredjemands side, om at lade byggeri opfør på grunden; det er tilstrækkeligt, at byggeri er muligt. Potentielt, kan det som følge heraf ske – uden for parternes vilje og interesse, at et givent areal overgår til at skulle pålægges moms ved salg som følge af en udefrakommende beslutning.

Vendes den om, kan det modsat diskuteres, om det kan tillægges betydning, hvis en af handlens parter aktivt har haft indflydelse på, at det er blevet muligt at opføre byggeri på grunden, fx gennem ansøgning om byggetilladelse eller indflydelse på lokalplanen. Ud fra en ordlydsfortolkning af M.BEK § 56, stk. 1, er det ikke sagligt at inddrage parternes roller og hensigter i relation til transaktionen i vurderingen af, om der eksisterer en byggegrund. Ændringsloven fra år 2009, som medførte moms på byggegrunde, var bl.a. begrundet i hensynet til at ensrette den danske lovtekst med direktivteksten. Heller ikke definitionsbestemmelsen i direktivets art. 12, stk. 3 giver anledning til at inddrage parternes hensigter som en del af hensynsafvejningen i forbindelse med en byggegrund.

Forslaget i 6. MD kan ikke tillægges vægt i fortolkningen, dels som følge af, at kriterierne heri som foreslået frafaldt, dels under henvisning til, at den gældende ordlyd i MSD art. 12, stk. 3 tildeler medlemsstaterne kompetencen til at definere en byggegrund. Dette understøtter, at den rene ordlyd, som fremgår af M.BEK § 56, stk. 1 fastsætter den momsmæssige definition af en byggegrund i dansk ret, hvilken har krav på at blive efterlevet. Grundet legalitetsprincippet i Grl § 43, må der i særdeleshed anlægges en tekstnær fortolkning af definitionen. Overordnet set, er bestemmelsen i M.BEK § 56, stk. 1 en klar bestemmelse og lægger ikke umiddelbart op til tvivl og diskussion i praksis; hermed uddybes:

Opsummerende om hjemmelsgrundlaget

Fortolkes udvidende pga. undtagelse til fritagelse

Kriteriet om, at arealet skal være ubebygget går igen fra MSD art. 135, stk. 1, lit. k), hvorefter ubebygget fast ejendom fritages for afgift i direktivet. Som følge af at fritagelsen af ubebygget fast ejendom udgør en undtagelse til momsens udgangspunkt om, at erhvervsmæssige transaktioner skal pålægges moms, skal fritagelsens indhold fortolkes strengt.⁴⁹ Undtagelsen i art. 12, stk. 1, lit. b) om byggegrunde udgøre en delmængde af de fritagne grunde, hvormed også byggegrunde skal være ubebyggede. Retsfølgen af undtagelsen om byggegrunde bevirker, at transaktionen falder tilbage på momsens udgangspunkt om momspligt, hvorfor kriteriet om ”ubebygget” skal fortolkes bredt i denne forbindelse.

Formålet med ændringsloven fra år 2009 var at ensrette det danske hjemmelsgrundlag med direktivets, hvorfor det ud fra en subjektiv formålsfortolkning må føre til, at det fritagne område i dansk ret materielt skal tolkes lige så bredt som den EU-retlige fritagelse. Specielt efter ikrafttrædelsen af den fællesskabsretlige definition af fast ejendom i MF art. 13b, som netop har til formål at harmonisere medlemsstaternes lovgivning på afgiftsområdet.⁵⁰ En sådan tolkning er således i overensstemmelse med momsens neutralitet.

På den anden side, måtte den danske lovgiver ved ændringsloven positivt have afgrænset det afgiftsfritagne område for grundtyper i lovens ordlyd, hvis ønsket om at ensrette hjemmelsgrundlaget med det fællesskabsretlige skulle fremgå klart. En fortolkning af den danske fritagelsesbestemmelse i overensstemmelse med den EU-retlige, medfører en mere snæver fritagelse, end den, der direkte fremgår af ML § 13, stk. 1, nr. 9, 1. pkt. smhm. lit. a) og b). Ifølge den danske hjemmel kan alene opkræves afgift ved levering af nye bygninger, jf. lit. a) hhv. byggegrunde, jf. lit. b), hvormed pålægning af moms på andre transaktioner end positivt oplistede, ville medføre en konflikt med legalitetsprincippet i Grl § 43. Endvidere kan det diskuteres, om der i forlængelse heraf ligeledes opstår et retssikkerhedsmæssigt problem, da den afgiftspligtige person ikke kan vide sig sikker på sin retsstilling ud fra lovens klare ordlyd.

Det må i den henseende pointeres, at direktivets ordlyd ikke har bindende virkning for den afgiftspligtige person, men kun for staten. Det er derfor lovgiver i det enkelte land, der er forpligtet til at implementere direktivet korrekt i den nationale lovgivning. Da direktivbestemmelsen om fritagelse af hhv. byggegrunde og nye bygninger, for det første er abstrakt formuleret, og for det andet direkte i direktivet uddelegeres til medlemsstaterne at definere begreberne nærmere, kan en fortolkning i overensstemmelse med EU-retten ikke føre til, at det danske fritagelsesområde indsnævres. Det må derfor konkluderes, at den danske fritagelse har et bredere anvendelsesområde end den EU-retlige, da den der ’blot’ er sket en indsnævring af anvendelsesområdet for ML § 13, stk. 1, nr. 9 – og ikke et egentligt bortfald af den danske retsstilling.

⁴⁹ KILDE DOM

⁵⁰ MF – se COM!

Som følge heraf, kan det i relation til problemformuleringen konstateres, at en grund, hvorpå der står en 'gammel' bygning stadig er fritaget med hjemmel i ML § 13, stk. 1, nr. 9, 1. pkt.

Opsamlende om definitionen af en byggegrund

Gennem analysearbejdet, er det blevet tydeligt, at lovgiver i mangel af en egentlig skatteretlig definition af hhv. bygning og byggegrund, generelt har en tendens til at læne sig op ad de formueretlige definitioner og afgrænsninger. Det må i den forbindelse pointeres, at til trods for, at lovgiver i sit ordvalg indirekte hentyder til det formueretlige område, giver dette ikke hjemmel til, at hverken den lovgivende eller udøvende myndighed kan benytte sig af lignende princip. Disse instanser må højst kunne anvende de formueretlige afgrænsninger og definitioner i det omfang, som lovgiver i har anvendt dem i forarbejderne.

Med de tidligere regler, hvor levering af fast ejendom kunne foretages momsfrit, skete der en skævvridning af bygge- og ejendomsmarkedet, da ydelser leveret i forbindelse med fast ejendom – fx byggedelser, projektering mv. skulle – og skal stadigvæk, pålægges moms efter de almindelige regler. I praksis havde det fået den virkning, at fx en projektudvikler typisk ville forsøge at få sin fortjeneste placeret med hovedvægt på salg af grunden, da denne var momsfritaget, hvortil fortjenesten fra byggedelserne tilsvarende kunne nedskrives, hvorved momsbyrden for det samlede salg formindskedes⁵¹ Særordningen vedrørende fuldstændig afgiftsfritagelse for levering af fast ejendom medførte derfor uomtvisteligt en økonomisk skævvridning i bygge- og anlægsbranchen.

Afgrænsningen mellem en gammel bygning med tilhørende jord og en byggegrund

Definitionen af en bygning indeholder et krav om, at konstruktionen skal være færdiggjort til sit formål. Der kan i den forbindelse opstå en afgrænsningsproblematik i den situation, hvor der sker levering af en grund, hvorpå der er et igangværende byggeri; her vil afgrænsningsproblematikken omhandle en gråzone mellem en byggegrund hhv. en ny bygning. På samme vis, kan der opstå en lignende situation i ”den anden ende af processen” – det er denne situation, specialet er centreret omkring.

Det kræves endvidere af en bygning i M.BEK § 54, stk. 1, at denne er færdiggjort til sit formål. Det kan heraf diskuteres, om en byggegrund – det ubebyggede areal, skal være fri for bygninger generelt eller nærmere bestemt kun for færdiggjorte bygninger. Der kan i den forbindelse opstå to afgrænsningsspørgsmål ift. en byggegrund; enten i forbindelse med bygningens opførsel eller under bygningens nedrivning. Det er sidstnævnte problematik, der er af interesse for dette speciale.

Ud fra ordlyden af ML § 13, stk. 1, nr. 9, lit. b) er det byggegrunde, der ønsket momspålagt ved salg, hvilket ud fra en direkte ordlydsfortolkning taler imod, at en grund med en bygning, hvor nedrivning er igangværende eller pågående, ville kunne sidestilles med en byggegrund. Ordlydsfortolkningen vejer tungt i diskussio-

⁵¹ 2008/1 LSF 203, 2.1.2, 3. afsnit)

nen om, hvor langt byggegrundsbegrebet kan strækkes, da lovens ordlyd går forud for andre formodninger og formålsfortolkninger i den deskriptive retskildeteori. Dette forstærkes yderligere på skatterettens område grundet legalitetsprincippet i GRL § 43. Som følge heraf, er udgangspunktet altså, at byggegrunde skal pålægges moms ved slag, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9.

I og med, at omfanget af en bygning i M.BEK § 54 er nødvendig for afgrænsningen af en byggegrund i M.BEK § 56 – og vice versa, er det nødvendigt med en tekstnær og præciserende fortolkning af begreberne. For at forstå meningen og hensynet bag en bestemmelse, kan det være nødvendigt med en subjektiv formålsfortolkning – både ift. den nationale lovgivning og EU's direktiv. Selvom ordvalget i definitionsbestemmelserne til tider er formuleret med abstrakte og flertydige ord, hvormed det er nærliggende at søge fortolkningsbidrag i både objektive og subjektive formål, må det fastholdes, at det er af væsentlig betydning af fastholde det primære fokus på ordlyden. Fjernes fokus på den ordrette formulering, risikeres det, at bestemmelserne omkring en bygning hhv. en byggegrund – i stedet for at bidrage til en afgrænsning af begrebsdefinitionerne mod hinanden, bevirker, at anvendelsesområdet for disse i stedet kommer til at overlape hinanden.

Særligt med hensyn til princippet om, at en undtagelse til en fritagelse ikke skal fortolkes snævert, må der tolkes varsomt i relation til definitionsbestemmelserne i M.BEK §§54-56. Fortolkes bygningsbegrebet med overvægt på lovens fiskale formål - fx hvor § 54 tolkes bredt, hvortil det tolkes mere snævert ved anvendelsen af § 56, får det en afsmittende effekt på undtagelserne i ML § 13, stk. 1, nr. 9, lit. a) og b), hvormed udgangspunktet om, at levering af fast ejendom er fritaget for moms, til dels mister sin værdi. Selvom undtagelserne til en fritagelse ikke må fortolkes snævert, må de ikke tolkes så bredt, at udgangspunktet i fritagelsen mister sin betydning.

KAPITEL 3 GENNEMGANG AF PRAKSIS

Formålet med dette kapitel er at give et overblik over både EU-retlig og dansk praksis, for herigennem at undersøge hvordan begreberne, 'en gammel bygning med tilhørende jord' og 'en byggegrund' anvendes i praksis. På den måde søges afdækket, *hvor* og *hvordan* den usikkerhed, der er i praksis omkring definitionen og afgrænsningen af begreberne, er opstået.

Under henvisning til, at de EU-retlige afgørelser har bindende virkning for medlemsstaterne, jf. art. 288, stk. 3 TEUF og derved sætter de overordnede rammer for hjemles anvendelse i national ret, gennemgås de EU-retlige domme først. Ligeledes under henvisning til momsens neutralitet på tværs af medlemsstaterne er de nationale domstole forpligtet til at efterleve de af Domstolen fastsatte rammer. I forlængelse heraf, underlægges de danske afgørelser ikke alene en selvstændig analyse og fortolkning, men sammenholdes samtidigt med den praksis og de principper, der er fastslået på EU-niveau.

EU-retten

Den EU-retlige praksis for afgrænsningsproblematikken mellem 'en gammel bygning med fast ejendom' og 'en byggegrund' afdækkes primært af fire afgørelser, som med hvert sit bidrag sætter de fællesskabsretlige rammer for, hvordan fritagelsesbestemmelsen skal anvendes.

C-468/93 Emmen

Dommen er koncentreret om spørgsmålet om, hvem der har kompetencen til at definere, hvad der forstås ved en byggegrund anvendt i forbindelse med 6. MD, art. 13, punkt B, lit. h) smhm. art. 4, stk. 3, lit. b). Det for Domstolen forelagte præjudicielle spørgsmål forlyder således:

"... den forelæggende ret [ønsker] i det væsentlige oplyst, om der på en ubebygget grund skal udføres særlige byggemodningsarbejder, for at den udgør en "byggegrund" i sjette direktivs forstand".⁵²

Jus 6. MD art. 13, punkt B, lit. h), sammenholdt med art. 4, stk. 3, lit. b)⁵³

Fakta

Den hollandske kommune, Emmen, solgte otte grunde beregnet til boligbyggeri. Inden salget var der på den enkelte grund tilsluttet energiforsyninger og nedgravet tv- og telefonkabler. Derudover var der foretaget kloakering og infrastrukturarbejder. Den hollandske momslov indeholdt ikke en definition af begrebet, byggegrund, men gennem hollandsk praksis var det fast forstået, at en ubebygget grund, hvilken det var mulig at bebygge, først skulle pålægges moms, hvis denne var byggemodnet. Byggemodning forelå ifølge hollandsk ret, når grunden var *"forberedt til byggeri, eller hvis der er foretaget installationer, der udelukkende er til*

⁵² Citat, præmis 14.

⁵³ Svarende til MSD art. 135, stk. 1, lit. k), sammenholdt med art. 12, stk. 1, lit. b) og stk. 3

brug for denne grund".⁵⁴ Ud fra de på grunden foretagne arbejder, havde hollandske afgiftsmyndighed vurderet, at grundene skulle pålægges moms ved salget som følge af at være "*bearbejdet fast ejendom*", idet myndigheden anførte – støttet af den hollandske regering, at byggegrundsbegrebet skulle defineres i national ret, hvormed "*bearbejdet fast ejendom*" var et selvstændigt hollandsk udtryk.⁵⁵

Modsat påstod Emmen, at grunden ikke kunne karakteriseres som bearbejdet fast ejendom som følge af de arbejder, der var udført på grunden. Endvidere var Emmen af den overbevisning, at nationale udtryk, "*bearbejdet fast ejendom*", skulle fortolkes i overensstemmelse med direktivets begreb "*byggemodnet grund*" i art. 4, stk. 3, lit. b).⁵⁶

Konklusion

Domstolen konkluderer, at byggegrundsbegrebet ikke hviler på et fællesskabsretligt grundlag, men skal defineres af medlemsstaterne selv. Gennem en tekstmærket fortolkning præciserer Domstolen således, at det tilkommer begrebet byggegrund er et nationalt begreb, men at kompetencen til at definere dette begrænses af ordlydens modningskriterium. Medlemsstaterne må heraf ikke tillægge det vægt i sin definition af en byggegrund, hvorvidt den pågældende grund er modnet eller ej.

Endvidere oplister Domstolen en række hensyn, som medlemsstaterne har pligt til at tage i betragtning i forbindelse med den nationale definition af en byggegrund:

- 1) Ikke streng fortolkning af en undtagelse til en fritagelse⁵⁷
- 2) Forhindring af omgåelse⁵⁸
- 3) Iagttagelse af formålet med den konkrete fritagelse i art. 13, pkt. B, lit. h)⁵⁹

Det bemærkes indledningsvist i dommen, at fritagelserne som udgangspunkt hviler på fællesskabsretlige begreber af hensyn til momsens neutralitet. Anføres det direkte i direktivets ordlyd, at begrebet skal defineres af medlemsstaterne, tilkommer det undtagelsesvist medlemsstaterne at fastsætte en national definition af begrebet. En sådan delegation fremgår af art. 4, stk. 3, lit. b), ifølge hvilken det er overladt til medlemsstaterne at definere en byggegrund. Under henvisning hertil erklærer Domstolen, at byggegrundsbegrebet ikke kan defineres på fællesskabsretligt niveau. Hertil tilføjer Domstolen til, at Rådet i forbindelse med 6. MD's til-

⁵⁴ Citat, præmis 7

⁵⁵ Jf. præmis 11 og 16

⁵⁶ Jf. præmis 10 og 15

⁵⁷ Jf. præmis 17

⁵⁸ Jf. præmis 19

⁵⁹ Jf. præmis 25

blivelse lod Kommissionens forslag om en fællesskabsretlig definition af en byggegrund bortfalde, hvorfor der ikke kan støttes ret på forslaget som en fællesskabsretlig definition.⁶⁰

Medlemsstaternes kompetence begrænses af, at det af art. 4, stk. 3, lit. b) fremgår, at både modnede og ikke-modnede grunde kan være byggegrunde, hvormed Domstolen konkluderer, at modningskriteriet ikke kan indgå i den nationale bedømmelse af en byggegrund, da medlemsstaterne ikke har beføjelse til at ændre indholdet af fritagelsesbestemmelsen.⁶¹

I sin fortolkning af modningskriteriets betydning, gør Domstolen brug af ordlydsfortolkning, hvorigennem de præciserer, at både modnede og ikke-modnede grunde er omfattet af art. 4, stk. 3, lit. b). I sin fortolkning går Domstolen helt konkret ind og kommenterer på kommateringen i artiklen, hvorigennem de konstaterer, at den indskudte bisætning omhandlende modnede og ikke-modnede grunde har en præciserende funktion for de rammer, medlemsstaterne skal agere under ved sin nationale.⁶²

Spørgsmålet som forelagt til præjudiciel afgørelse omhandler netop en præcisering af modningskriteriet – altså spørges der af den forelæggende ret direkte til et begreb i direktivets ordlyd. Heraf kan det synes naturligt med en ordlydsfortolkning, men at Domstolen vælger en så tekstnær gennemgang giver en indikation af, at alle elementer i ordlyden har en funktion og derfor skal tages i betragtning ved fortolkningen af bestemmelsen. Det må udledes af dommen, at ordlydsfortolkning er af væsentlig betydning og derfor skal prioriteres højt – specielt, hvis kvalificering af faktum i en sag relaterer sig til direkte til ordlydens kriterier.

Som angivet, opstiller Domstolen løbende i afgørelsen en række overordnede hensyn, som medlemsstaterne skal tage i betragtning i forbindelse med hjemlens anvendelse i national ret:

Ad 1) Ikke streng fortolkning af en undtagelse til en fritagelse

Begrebet, byggegrund, ikke må fortolkes strengt, da en undtagelse til en fritagelsesbestemmelse falder tilbage på momsrettens udgangspunkt om, at enhver erhvervsmæssig transaktion skal pålægges moms. Domstolen placerer her den påberåbte hjemmel i lovens kontekst, og sammenholder denne med momsens neutralitet. Da levering af byggegrunde i kraft af at være en undtagelse til en fritagelse udgør en konkurrerende virksomhed i forholdet til nært beslægtede aktiviteter, hvormed en snæver fortolkning af byggegrundsbegrebet ville skabe risiko for en konkurrencemæssig skævvridning.

Byggegrundsbegrebet skal som følge heraf underlægges en vid fortolkning – således må antages, at formålsfortolkninger, værdibetragtninger og mere subjektive fortolkningsmetoder er acceptable, så lange disse kan rummes i bestemmelsens ordlyd.

⁶⁰ Jf. præmis 20-22 og 25-26

⁶¹ Jf. præmis 25-26

⁶² Jf. præmis 24

Ad 2) Forhindring af omgåelse

Den indledende passus i art. 13, punkt B, om at medlemsstaterne skal ”sikre en korrekt og enkel anvendelse af disse og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug”, skal nødvendigvis iagttages ved fastsættelsen af betingelserne for en byggegrund.⁶³ Således adresseres bestemmelsen primært til de nationale lovgivere med en påmindelse om at skærpe opmærksomheden på hensynet til afgiftsneutraliteten på tværs af medlemsstaterne ved at sikre en korrekt anvendelse af retsreglen gennem en hensigtsmæssig implementering.

Allerede på traktatplan, har medlemsstaterne bundet sig til at implementere direktiverne korrekt i art. 288 TEUF, hvorfor påmindelsen om en korrekt implementering herom både i direktivteksten og i dommen må tolkes som en henvisning til, at hensynet er af væsentlig betydning i forbindelse med medlemsstaternes udformning og brug af retsreglen. Ved at sikre en ensartet implementering og fortolkning af fritagelsens område, sikres på bedste måde, at momsens neutralitet på tværs af medlemsstaterne opretholdes. Således skal den danske definition af en byggegrund fortolkes i overensstemmelse med direktivteksten – altså ligeledes et udtryk for EU-rettens forrang.

Ad 3) Formålet med fritagelsen i art. 13, punkt B, lit. h) er at fritage ”leveringer af ubebyggede grunde, som ikke er beregnet til at tjene til opførelse af en bygning” for moms⁶⁴. Medlemsstaternes definition skal ske under hensyn hertil.

Domstolen anvender en subjektiv formålsfortolkning, hvor bestemmelsens egentlige formål sættes i fokus; hvad var det oprindelige formål med at lave bestemmelsen? Fortolkningsmetoden giver samtidig et indtryk af, at Domstolen ønsker at fastholde en pragmatisk tilgang til hjemlen, sådan det er muligt at inddrage formålsbetragtninger, så længe disse kan rummes inden for bestemmelsens ordlyd og kontekst.

Dommen er af ældre dato, men tolkes stadig at være af præjudiciel karakter. De principper, der fastslås i dommen er så fast integreret i momsretten i dag, at disse nærmere kan betegnes som retsregler inden for EU-retten, hvormed dommen kan siges at have dannet base for den efterfølgende praksis. Dette understøttes af de jævnlige henvisninger i de nyere afgørelser til C-468/93 Emmen. I forholdet til de nyere domme på området, fastslår C-468/93 Emmen helt konkret ud fra bestemmelsens ordlyd kompetencefordelingen mellem fællesskabslovgiver og medlemsstaterne. Ud over konkret at fastslå medlemsstaternes kompetence til at definere en byggegrund under de fællesskabsretlige faste rammer, kan dommen stadig anvendes til at understøtte, at bestemmelsens rene ordlyd har betydning selv i mindste detalje.

⁶³ Jf. præmis 19, jf. citat af 6. MD, art. 13, punkt B, indledende

⁶⁴ Citat, præmis 25, in fine

C-461/08 Don Bosco

Dommen er centreret omkring, hvorvidt salg af fast ejendom hhv. salg af tjenesteydelse i form af projektering af nedrivningsarbejde af de på grunden værende bygninger momsmæssigt skal behandles som to særskilte, uafhængige transaktioner eller én samlet transaktion.

Det præjudicielle spørgsmål lød således:

”... den forelæggende ret [ønsker] nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra g), sammenholdt med dets artikel 4, stk. 3, litra a), skal fortolkes således, at levering af en grund med en bygning, som skal rives ned med henblik på, at der opføres en ny bygning i dens sted, og hvis nedrivning allerede er påbegyndt før leveringen, er eller ikke er fritaget for moms.”⁶⁵

Jus 6. MD art. 13, punkt B, lit g), sammenholdt med art. 4, stk. 3, lit. a) ⁶⁶

Fakta

Sælger og køberen, Don Bosco, havde indgået aftale om levering af en fast ejendom bestående af en grund med to bygninger på. Sælger havde endvidere forpligtet sig til at indhente nedrivningstilladelse til de to bygninger og lade arbejdet udføre for sin regning. Omkostninger til nedrivningsarbejdet skulle ved overdragelsen af ejendommen tillægges købesummen og derigennem betales af køber, Don Bosco. Nedrivningsarbejdet var igangsat af sælger og påbegyndt på overdragelsesdagen. Senere skulle på ejendommen fjernes asbest og opføres nye ejendomme, hvilket sæler ikke var involveret i, men alene skulle forestås af Don Bosco.

Den hollandske regering påstod, at salget var at se som momsfristaget levering af gammel bygning med tilhørende jord. Under henvisning til ordlydens definition af en bygning i 6. MD art. 13, pkt. B, lit. g); grundfast konstruktion, anså regeringen den pågældende transaktion for at være momsfristaget levering af gammel bygning med tilhørende jord. Ud fra en ordlydsfortolkning, eksisterede der på leveringstidspunktet bygninger på grunden, da disse ikke var helt revet ned.

Don Bosco gjorde derimod gældende, at salget skulle betragtes som momspligtig levering af byggegrund. Kommissionen støttede Don Boscos påstand og tilføjede, at grunden udgjorde salgets faktiske element.

Konklusion

Domstolen fastslår i den konkrete situation, at fordi det med salget af grunden med den gamle bygning var hensigten at lade den eksisterende bygning nedrive for at erstatte denne med nyt byggeri, og fordi at nedriv-

⁶⁵ Citat præmis 24

⁶⁶ Nu MSD art. 135, stk. 1, lit. j), smhm. art. 12, stk. 1, lit. a)

ningen, som blev forestået af sælger, var igangværende på leveringstidspunktet, var transaktionsobjektet reelt set en byggegrund og som følge heraf momspligtigt, jf. art. 13, pkt. B, lit. h) smhm. art. 4, stk. 3, lit. b).⁶⁷

Særligt for afgørelsen er den fremgangsmåde Domstolen fastsætter til brug for medlemsstaternes vurdering af situationer, hvor der foreligger flere transaktioner, som potentielt kan ses som en samlet. I den konkrete sag, havde sælger ikke alene forpligtet sig til at levere en fast ejendom, men forestod også projekteringen af nedrivningsarbejdet. Ud fra dette faktum, fastslår Domstolen, at det er nødvendigt at foretage en vurdering af, hvorvidt den konkrete situation består af *”to særskilte og indbyrdes uafhængige transaktioner, som skal bedømmes hver for sig, eller en enkelt kompleks transaktion, der er sammensat af flere elementer”*.⁶⁸ I forlængelse heraf understreger Domstolen, at vurderingen er uafhængig af, hvor langt nedrivningsarbejdet er fremskredet på tidspunktet for leveringen af den faste ejendom.⁶⁹ Det må heraf tolkes at være uden betydning for vurderingen, om de involverede ydelser overlapper hinanden tidsmæssigt.

Domstolen bemærker, at en transaktion som udgangspunkt skal behandles særskilt af hensyn til neutralitetsprincippet. I visse tilfælde kan der gøres undtagelse hertil, hvis der mellem handlens parter er flere transaktioner, som er så nært forbundne og afhængige af hinandens eksistens, at disse momsmæssigt må vurderes som én samle transaktion.⁷⁰

Hvorvidt der foreligger flere særskilte, uafhængige transaktioner, eller om disse tilsammen udgør én kommerciel realitet, kræver en konkret vurdering af samtlige omstændigheder i sagen. Der skal således foretages en samlet vurdering af de aktiviteter, der sker mellem parterne. Både hovedelementet – her den faste ejendom, og supplerende ydelser skal inddrages i undersøgelsen af, om disse reelt set udgør én helhed, som momsmæssigt skal behandles under ét. Domstolen henviser medlemsstaterne til at vurdere, hvorvidt de pågældende forhold *”er så nært forbundne, at de objektivt set udgør en enkel, udelelig økonomisk transaktion, som det ville være kunstigt at opdele.”*⁷¹

Der skal foretages en vurdering af handlingens økonomiske formål – altså nytteværdien både transaktionerne enkeltstående og samlet.⁷²

- Grunden med den gamle bygning havde ikke nogen nytteværdi i sig selv, da formålet med handlen var at tilvejebringe en grund, hvorpå, der kunne opføres ny bebyggelse.

⁶⁷ Nu MSD art. 135, stk. 1, lit. k), smhm. art. 12, stk. 1, lit. b)

⁶⁸ Citat præmis 34

⁶⁹ Præmis 44 og 41

⁷⁰ Præmis 36-37

⁷¹ Citat præmis 37

⁷² Jf. præmis 39

- På samme vis havde nedrivningsydelsen ikke nogen værdi i sig selv, men gav salget af den fast ejendom værdi, da ydelsen udgjorde midlet til at opnå det reelle formål med handlen.

Ud fra en vurdering af den sag, kommer Domstolen frem til, at der mellem parterne eksisterer én samlet transaktion.

Selvom Domstolen tidligere i sin afgørelse har slået fast, at det ikke er afgørende for bedømmelsen, hvor langt nedrivningsarbejdet er fremskredet på leveringstidspunktet vælge de alligevel at inddrage dette som underbyggende element. Dette kan midlertidigt ikke tolkes som om, at Domstolen har ændret mening, men må derimod anses som et udtryk for, at elementet ikke kan være afgørende i selve vurderingen af transaktionens karakter, men efterfølgende kan bruges til at underbygge sagens udfald, såfremt den anvendes til at understøtte de faktiske forhold som i sagen er taget i betragtning.

Ud fra disse kriterier, konkluderer Domstolen, at parternes aftale er én samlet transaktion, da det ville være kunstigt at opdele disse. Det ville således ikke give mening, hvis Don Bosco først købte ejendommen, for derefter at betale sælgeren for at forestå nedrivningsarbejdet. Købet af ejendommen ville ikke have haft nogen nytteværdi i sig selv for Don Bosco, da det reelt set ikke var en ejendom, han søgte, men derimod et jordareal, hvorpå han kunne udføre sine byggeplaner. På samme måde, ville sælgerens ydelse heller ikke have nogen nytteværdi i sig selv.⁷³

Samlet set, kan det udledes, at Domstolen i sin vurdering af, om sagen omhandler én eller flere leveringer, i særdeleshed tager hensyn til, hvad det reelle formål med transaktionen er ud fra en helhedsbedømmelse. I forbindelse med sin vurdering, bliver det blot påpeget, at de to transaktioner har krydset hinanden tidsmæssigt, men Domstolen uddyber ikke nærmere, hvad dette har af betydning for helhedsvurderingen. Dog nævnes dog i dommens afsluttende præmisser, at grundlaget for betragtningen, er uafhængigt af, hvor fremskreden nedrivningen er på leveringstidspunktet.⁷⁴ Umiddelbart, virker præmisserne tvetydige – skal der i vurderingen tages hensyn til nedrivningen eller ej? I og med, at Domstolen overhovedet vælger at nævne overlappningen i første omgang, må noget tyde på, at dette er et vurderingsmoment.

Anvendte fortolkningsprincipper

- Der kan ikke støttes ret på forslagene til 6. MD: Fællesskabsretligt forsøg på en definition af byggegrund bortfaldt, hvormed det er overladt til medlemsstaterne at definere begrebet.

⁷³ Jf. præmis 39

⁷⁴ Jf. præmis 41

- Udtømmende regulering og fællesskabsretlig definition af en byggegrund i forarbejderne til 6. MD kan ikke anvendes til fortolkningsbidrag i forbindelse med definitionen af fritagelsesbestemmelsen.
- To særskilte eller én samlet transaktion⁷⁵
 - Ordlyd/ formål/ momsens neutralitet må lægge til grund for henvisningen til HR i art. 2 om, at transaktioner som udgangspunkt skal bedømmes særskilt.
 - I nær tilknytning til/ nært forbundne ydelser
 - Samme?
 - ”I nær tilknytning til”
 - Må normalt ikke fortolkes indskrænkende – hvad så her, når princippet anvendes, uden der reelt set er henvist til nært tilknyttede ydelser i ordlyden?
 - Skal være en uomgængelig nødvendighed
 - Analog anvendelse af praksis fra andre fritagelsesbestemmelser med nært forbundne ydelser, præmis 36-38
(Analog anvendelse af C-Aktiebolaget NN, præmis (21-23 og) 25⁷⁶, jf. denne dom præmis 39, in fine)
 - Pas på med disse i skatteretten generelt pga. Grl § 43 og legalitetsprincippet i EU-retten
 - Men når Domstolen selv henviser til og anvender denne metode, må det antages, at den kan anvendes. Dog må ikke kunne strækkes længere, end Domstolen selv har anvendt analogislutningen.
 - Nyttевærdi-betragtning – pragmatisk fortolkning? Værdibetragtning
- ”Uafhængig af, hvor langt nedrivningsarbejdet er fremskredet”⁷⁷
 - Henvisning til Emmen om medlemsstaternes kompetence til at definere en byggegrund + formålsfortolkningen; hvad er formålet med fritagelsen af byggegrunde = fritage ubebygget grund, der ikke er bestemt til at skulle anvendes til byggeri (Henvisning til Emmen p. 20 og 25)

⁷⁵ Præmis 35-38

⁷⁶ Se også dommene Part Service-dommen, præmis 53; RLRE Tellmer Property, præmis 19; Levob og OV Bank, p. 19

⁷⁷ Jf. præmis 41

C-543/11 Woningstichting Maasdriel

Fokus i dommen rækkevidden af medlemsstaternes definitionskompetence – herunder, hvordan medlemsstaterne mere konkret skal foretage vurderingen af transaktionens omstændigheder.

Jus MSD art. 135, stk. 1, lit. k), sammenholdt med art. 12, stk. 1, lit. b) og 3

Fakta

Parterne havde aftalt, at den faste ejendom skulle leveres i *byggemoden stand* – klar til købers projekterede byggeri. Inden overdragelsen lod sælger derfor den eksisterende bygning nedrive og bortfjerne – udgifterne hertil skulle senere påhvile køber via en forhøjet købesum. På sammen måde havde sælger også påtaget sig at fjerne den asfalterede parkeringsplads på ejendommen, hvilket ikke var påbegyndt på overdragelsestidspunktet. Køber havde ved overdragelsen endnu ikke opnået byggetilladelse til sit forestående projekt.⁷⁸

Ud fra den hollandske definition af en byggegrund, skulle det pågældende areal været ubebygget, hvortil der på grunden skulle være udført arbejder med henblik på at gøre grunden brugbar til bebyggelse. Hertil var det fast i national praksis, at nedrivningsarbejde ikke var omfattet af disse arbejder.⁷⁹

På baggrund af de faktiske forhold, var parterne af den tro, at transaktionen omhandlede byggegrund og derfor var momspligtig. Den hollandske myndighed var modsat overbevist om, at transaktionen udgjorde en ubebygget grund, hvorpå der endnu ikke var foretaget arbejder, som ændrede grundens status til byggegrund, hvorfor salget af den ubebyggede grund var momsfritaget.⁸⁰

Spørgsmål

”... momsfritagelsen efter den førstnævnte bestemmelse [art. 135, stk. 1, lit. k)] omfatter en transaktion som den i hovedsagen omhandlede, der består i levering af en ubebygget grund, der er opstået ved nedrivning af en på grunden eksisterende bygning, selv når der på tidspunktet for denne levering ud over nedrivning ikke var foretaget nogen byggemodning af grunden, men grunden er beregnet til at blive bebygget.”⁸¹

Konklusion

I den konkrete sag konkluderer Domstolen, at transaktionsobjektet ikke udgør en ubebygget grund som er afgiftsfritaget, jf. MSD art. 135, stk. 1, lit. k). Derimod skal salget af den faste ejendom pålægges moms i sin egenskab af byggegrund.⁸²

Domstolen kommer frem til sit resultat ved at foretage en samlet vurdering af alle omstændigheder i transaktionen på tidspunktet for den faktiske levering. Herigennem fastslår Domstolen, at medlemsstaterne er for-

⁷⁸ Jf. præmis 8-11

⁷⁹ Jf. præmis 28-29

⁸⁰ Jf. præmis 13-14

⁸¹ Citat præmis 22

⁸² Jf. præmis 36

pligtet til at foretage en sådan samlet vurdering af transaktionens omstændigheder. Parternes erklærede hensigt skal indgå som et element i denne vurdering, under forudsætning af, om disse underbygges af objektive beviser.

Elementer til diskussion

Vurdering af samtlige omstændigheder på leveringstidspunktet

Af dommen gøres det klart, at medlemsstaterne er forpligtet til at foretage en vurdering af samtlige omstændigheder i transaktionen i forbindelse med sin afgørelse af, om der reelt set foreligger salg af en byggegrund, som er momspligtig, jf. MSD art. 135, stk. 1, lit. k), smhm. art. 12m, stk. 1, lit. b). Endvidere fastslås, at vurderingen af de transaktionens omstændigheder skal foretages, som disse foreligger på leveringstidspunktet.⁸³

Domstolen fastslår således den pligt medlemsstaterne har til at inddrage samtlige forhold i vurderingen, hvoraf det modsat må forstås, at medlemsstaterne ikke har beføjelse til hverken at vælge eller fravælge, hvilke hensyn, der skal inddrages – dette må skulle afgøres ud fra en ren objektiv bedømmelse af, om det pågældende element har tilknytning til eller indflydelse på transaktionen.

Parternes erklærede hensigter og objektive beviser

I forlængelse heraf påpeger Domstolen, at medlemsstaterne ligeledes er forpligtet til at lade parternes *erklærede* indgå i vurderingen af de samlede omstændigheder. Ordvalget i afgørelsens fordrer en ”skal”-bestemmelse, hvormed der igen ikke er fit valg for medlemsstaterne for, om de vil lade hensynet indgå i sin bedømmelse jf. p. 32.

Domstolen stiller i sin afgørelse krav til, at parternes erklærede hensigter *skal* tages i betragtning i den helhedsvurdering medlemsstaterne er forpligtet til at foretage. Der er således tale om en pligt, som pålægges medlemsstaterne i forbindelse med udøvelsen af deres skønsbeføjelse.

- erklærede hensigter

- på leveringstidspunktet?

- Vurdering af parternes erklærede hensigt med transaktionen kan inddrages i vurderingen, *såfremt* disse underbygges af objektive beviser.

Angiver en prioritering af de hensynsafvejninger der skal foretages i national ret i vurderingen af transaktionens omstændigheder. Det kan heraf tolkes, at subjektive beviser kun kan inddrages, under forudsætning af at disse kan underbygges med objektive beviser. Således må de objektive beviser skulle forefindes, før subjektive elementer kan inddrages.

⁸³ Jf. præmis 35

Angående parternes erklærede hensigter, er stillet der krav fra Domstolen om, at disse *skal* tages i betragtning i medlemsstaternes helhedsvurdering af transaktionen

Objektive bevisелеmenter:

- Kan være, hvor langt nedrivningsarbejdet er fremskredet på leveringstidspunktet
 - → Se specielt 33 og henvisning til J.J. Komen p. 33-34
 - Er her tale om praksisændring i forholdet til Emmen? Eller er det nærmere en præcisering af, at den
 - OBS: Her er tale om et objektivt bevisелеment, fordi der var enighed om, at nedrivningsarbejdet, som var igangværende på leveringstidspunktet – og ville fortsætte efterfølgende angående p-pladsen, foretoges med henblik på nybyggeri.
 - Heraf må udledes, at et objektivt bevisелеment må være elementer (i aftaleforholdet?) som, hævet over enhver tvivl, er eller bliver en realitet. Hvorvidt sådanne objektive bevisелеmenter alene kan findes i parternes aftale eller også i andre udefrakommende forhold, fremgår ikke af afgørelsen. Modsat, hvis det netop er parternes hensigter – altså inter partes-forholdet, der ønskes underbygget med de objektive bevisелеmenter, må sidstnævnte alt andet lige skulle relatere sig til inter partes-forholdet. Det vil således ikke give mening at underbygge parternes hensigter med objektive forhold, som er eller bliver foretaget uden for parternes hele eller delvise indflydelse.
 - Domstolen henviser i præmis 33 til eksempler på, hvad der kunne indgå som objektive bevisелеmenter. Først og fremmest skal det nævnes, at disse ikke skal forstås som en udtømmende op-listning, da retten anvender udtrykket ”bl.a.”. Karakteristisk for de op-listede momenter er, at disse er målbare/ håndgribelige, hvilket giver dem deres objektive karakter. Heraf kan det potentielt udledes, at de i vurderingen inddragede objektive kriterier på en eller anden måde skal være målbare – dog skal der igen gøres opmærksom på, at Domstolen ikke specifikt nævner noget herom, da det som sagt ikke er deres kompetence at afgøre de enkelte momenter.

Hvorvidt det skal tillægges vægt, at Domstolens eksempler udelukkende omhandler sælgers pligter i kontraktforholdet, er tvivlsomt – netop grundet det anførte ”bl.a.”. Hertil, om det kan diskuteres, at de nævnte elementer skal vægtes tungere i helhedsvurderingen, ville en sådan påstand ligeledes hvile på et spinkelt grundlag. Dels, understreger domstolen jo netop, at vurderingen er et nationalt anlæggende, hvorfor de ikke kan tage stilling til disse momenter – dels har Domstolen generelt i sin praksis været gode til at understrege, såfremt de mener, at medlemsstaterne bør vægte visse momenter højere end andre; fx som det ses med parternes hensigt ift. de objektive bevisелеmenter.

Dansk praksis

Afsnittet indeholder en analyse af dansk praksis omkring afgrænsningen mellem levering af gammel fast ejendom og levering af byggegrund. Afgørelserne er valgt ud, at disse har været i fokus i forbindelse SKATs aktuelle styresignal. Fælles for disse er, at SKATs vurderinger af, at der i sagerne forelå momspligtige transaktioner, er blevet ændret i Landsskatteretten (LSR) med det resultat, at transaktionerne i deres respektive egenskaber skulle fritages for afgiftspligten.

SKM2016.82.LSR Pakhuset på Odense Havn (SKM2017.439.VLR)

Særligt om afgørelsens præjudikatsværdi

Afgørelsen er den mest omtalte af de danske afgørelser, i og med, at det er den første i rækken af en række afgørelser, som SKAT efter underkendelse af Landsskatteretten, har valgt at anke til domstolene. Ved kendelse afsagt den 15. maj 2017 valgte Vestre Landsret at lade sagen foreligge EU-Domstolen til præjudiciel afgørelse, jf. art. 267 TEUF. Der ønskes i det væsentligste Domstolens vurdering af, hvor abstrakt byggegrundsbegrebet kan og må tolkes i den nationale praksis, førend dette ikke kan rummes indenfor hjemlens anvendelsesområde.⁸⁴

Udfaldet af sagen forventes derfor at blive toneangivende – og forhåbentligt (delvist) afklarende i forholdet til, hvordan den danske praksis skal se ud fremadrettet. Afgørelsens aktualitet og status medfører, at dommen har høj præjudikatsværdi, hvilket allerede i indikeredes ved, at sagen i første instans blev afgjort af Skatterådet frem fra SKATs almindelige administrative enhed.

Sagens fokus

Afgrænsningen mellem levering af en gammel bygning med tilhørende jord og en byggegrund.

Hvorvidt køb og videresalg af en gammel bygning med tilhørende jord kan sidestilles med momspligtig levering af en byggegrund, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9, lit. b), eller om transaktionen ud fra sagens faktiske omstændigheder skulle anses som momsfristaget levering af fast ejendom, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9, 1. pkt.

Jus M.BEK § 59, stk. 1
 ML § 13, stk. 1, nr. 9, lit. b)
 MSD art. 135, lit. j) og k) smhm. art. 12

Fakta

Den foreliggende afgørelse omhandlede to på hinanden følgende transaktioner: Første transaktion (T1) omhandlede levering mellem køber (K) og sælger (S) af en grund, hvorpå der lå en pakhusbygning. Formålet med K's erhvervelse af ejendommen var at videresælge denne i uforandret stand til boligselskabet (B), som

⁸⁴ Jf. kendelsens afslutning s. 33

ønskede at opføre ungdomsboliger på ejendommen. Særligt sidstnævnte transaktion er af betydning for sagens fokus.

K anmodede SKAT om bindende svar på, om:

1. *købet af den faste ejendom fra S var momspligtig? (T1)*
2. *K's videresalg af den pågældende ejendom i uændret stand til B videresalget af den pågældende ejendom i uforandret stand fra K til B var momspligtig?(T2)*

Ad T1) Købet af den faste ejendom

Første transaktion omhandler K's køb af den faste ejendom. S havde hidtil drevet udlejningsvirksomhed fra ejendommen, men bygningen var nu fri for lejere. Købsaftalen mellem S og K var betinget af, at K indgik købsaftale med et alment bolig selskab med henblik på, at selskabet skulle opføre ungdomsboliger på ejendommen. Herunder var det en betingelse, at der opnåedes byggeret i lokalplanen. Købesummen blev fastsat ud fra disse betingelser og forhold. Endelig fremgik det af parternes aftale, at S skulle holdes ansvarsfri over for både K og senere erhververe (her B).

Ad T2) Videresalg af den faste ejendom i uændret stand

I forbindelse med opførslen af ungdomsboligprojektet var det nødvendigt at nedrive dele af den eksisterende bygning. Nedrivningsarbejdet skulle udføres for boligselskabets regning og risiko ved en særskilt aftale med en udenforstående tredjemand. Total nedrivning af parkhusbygningen var ikke mulig, da der af lokalplanen krævedes, at bygningens gavl skulle bevares af hensyn til kultur.

Aftalen mellem K og boligselskabet var betinget af, at der samtidig blev indgået en totalentrepriseaftale, hvorefter K skulle forestå diverse aftaler med underentreprenører, der skulle udføre det konkrete arbejde i forbindelse med opførslen af ungdomsboligen. Det blev udtrykkeligt fremhævet, at K således ikke skulle involveres i nedrivningsarbejdet på nogen måde, men alene kendte til nedrivningsplanen grundet koordinering ift. opførslen af den nye bygning.

Skatterådets afgørelse

Sagen blev indbragt for Skatterådet, som i sin afgørelse giver SKAT medhold i, at både købet (T1) og videresalget (T2) skal pålægges moms, som følge af at udgøre levering af byggegrund, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9, lit. b).

SKAT finder det i sin afgørelse – støttet på foreliggende praksis fra Skatterådet, at der skal foretages en objektiv vurdering af parternes hensigter i forbindelse med den indgåede aftale.

Angående T2 om videresalg af den faste ejendom i uforandret stand, begrundes Skatterådets afgørelse med, at der på leveringstidspunktet foreligger hensigter om at lade den på grunden eksisterende bygning nedrive for derefter at kunne opføre nyt byggeri. Henset til, at købsaftalen er betinget af, at

SKAT medgiver, at reglen kan være vanskelig at administrere ud fra den praksis, der føres p.t., men begrundet sin afgørelse ud fra en rimelighedsbetragtning af, at det

Konklusion LSR

Køb af gammel bygning med tilhørende jord og videresalg i uændret tilstand var *ikke* at sidestille med salg af en byggegrund, og var derfor ikke momspligtig. Landsskatteretten lægger i sin vurdering vægt på transaktionens faktiske omstændigheder. Endvidere påpeger de, at SKAT ikke havde understøttet sin påstand om at begrunde med parternes hensigt i objektive beviselementer (dissens).

Sagens afgørelse

Afgørelsen kan i det væsentligste opdeles i to hovedproblemstillinger:

1) Definition af byggegrund

LSR (dissens 3:1)

1. Ved begge transaktioner eksisterer der faktisk en bygning på grunden, hvormed LSR ikke mener, at ejendommen kan karakteriseres som en byggegrund.

2. LSR underbygger dette med, at det af sagsfremstillingen fremgår, at K på ingen måde er involveret i nedrivningsprojektet, men at dette alene skal foregå for B's egen regning og risiko.

→ Henviser til Don Bosco om "i nær tilknytning til"-transaktion

→ LSR fastslår, at der her ikke er tale om én samlet transaktion, da K hverken økonomisk eller risikomæssigt er involveret i nedrivningsarbejdet.

2) Antallet af transaktioner

→ parternes hensigter som fastsat i Maasdriel

→ Skal understøttes af objektive beviselementer

SKATS praksis

Vejledning E-191 fra år 2013

Ud fra den foreliggende praksis fra Skatterådet, har SKAT i vejledningen oplistet nogle eksempler på momspligtige hhv. momsfritagne leveringer af byggegrunde samt en liste over faktorer, som indgår i SKATs bedømmelse af, hvorvidt en given transaktion er momspligtig eller ej i forbindelse med sondringen mellem en byggegrund og en gammel bygning med tilhørende jord. SKAT konstaterer her bl.a., at:

- HR: Gamle bygninger med tilhørende jord, som udgangspunkt er momsfritaget
- U: Bygninger, der sælges med henblik på nyopførsel af en bygning på grunden, skal transaktionen pålægges moms.
 - SKAT henviser her bl.a. til dommene: C-543/11 Maasdriel og C-461/08 Don Bosco

Der bør særligt drages opmærksomhed til SKATs bemærkning angående sondringen mellem en gammel bygning med tilhørende jord og en byggegrund. Under henvisning til C-461/08 fastslår SKAT, at:

”... [Den momsmæssige vurdering] ... beror ikke udelukkende på, om de eksisterende bygninger nedrives af sælger eller køber – eller på hvorvidt de nedrives før eller efter ejendomsoverdragelsen. Afgørelsen beror på en objektiv vurdering af parternes hensigt ved den konkrete ejendomsoverdragelse, således som den eventuelt kan være formuleret i overdragelsesaftalen”.⁸⁵

SKM2017.27SKAT

I sin redegørelse for en byggegrund henviser SKAT til definitionsbestemmelsen i M.BEK § 56, stk. 1, som beskrevet i foregående afsnit. I forlængelse af, præciserer de, at grundens modningsstatus ikke har betydning i forholdet til den momsmæssige håndtering af transaktionen.

Af det nu indarbejdede styresignals bilag 3 uddybes flere konkrete elementer, som SKAT i sine afgørelser har tillagt vægt:

- Lokalplan med indflydelse på arealets fremtidige anvendelsesområde
- (Sælgers) indhentning af nedrivnings- og byggetilladelse
- Sælgers rolle i forholdet til nedrivning og/ eller gen-/ opbygning
- Vurdering af købs- og salgsaftalens indhold
- Eventuelt opsagte lejemål
- Finansieringsformen ved købet af ejendommen

⁸⁵ Citat: DJV: D.A. 5.9.5; ”Ad 3: Momenter, der kan tillægges vægt, ... etc.”

Momenterne inddrages enten enkeltstående eller kumulativt. Hvornår et hensyn kan stå alene hhv., hvornår flere hensyn skal inddrages i betragtningen, fremgår ikke specifikt af SKATs vejledning. Endvidere fremgår det, at momenterne blot er *eksempler* og *kan* tillægges vægt, hvormed der ikke er tale om en udtømmende opstilling af elementer, som kan indgå i vurderingen.

En fast liste af momenter til overvejelse af den momsmæssige kvalifikation af ejendommen ville da også risikere at komme i karambolage med det forvaltningsmæssige forbud om 'skøn under regel', men modsat er det svært for den afgiftspligtige person at indstille sig på en retstilstand som han/ hun kan agere ud fra. Et fast mønster i skønprocessen ville derfor være at foretrække set i forholdet til et retssikkerhedsmæssigt synspunkt.

SKAT har i den forbindelse med styresignalet angivet flere eksempler på, hvilke akter de i deres praksis anser som formålsopfyldende hhv. ikke-opfyldende. Særligt arealer i landzone, hvor landbrugspligten bortfalder på sigt eller der gives zonetilladelse, områder udlagt til bebyggelse efter lokalplanen skal ved salg pålægges moms efter SKATs opfattelse.⁸⁶

Ved et tilbageblik i direktivets tilblivelse i findes i første forslag til 6. MD en bestemmelse, ifølge hvilken en byggegrund bl.a. kan defineres ud fra, om køberen af ejendommen forpligtiger sig til at opføre en bygning på grunden inden for fire år efter salget, jf. art. 4, stk. 3, 2. led. Har han påtaget sig en sådan forpligtigelse forelå der efter Kommissionens forslag en byggegrund. I og med, at Kommissionen på opfordring af Det Økonomiske og Sociale Råd lod forslaget falde og derimod lod kompetencen til at definere en byggegrund nærmere overgå til de enkelte medlemsstater, kan forslagets indhold ikke siges at have nogen retskraft – hverken dengang eller nu. På samme vis kan forslaget ikke tages til indtægt for fællesskabslovgivers

SKAT oplister fire momenter, som de mener, at EU-retten pålægger medlemsstaterne at vurdere i hver enkelte sag ved definitionen af en byggegrund:⁸⁷

1. *"... formålet med fritagelsesbestemmelsen ... hvorefter afgiftsfritagelsen kun omfatter ubebyggede grunde, der ikke er beregnet til opførelse af en bygning"*
2. *"skal være omfattet af en national definition af en byggegrund"*
3. *"... fritagelsesbestemmelserne er undtagelser til udgangspunktet... skal fortolkes strengt"*
4. *"... hensyn til parternes hensigter ... forudsat at hensigterne understøttes af objektive beviselementer"*

⁸⁶ SKM2017.27.SKAT: "SKATs opfattelse"

⁸⁷ Citat SKM2017.27.SKAT; SKATs opfattelse. Egne fremhævelser

Herefter definerer SKAT, hvad de forstår ved en byggegrund ved at henvise til M.BEK § 56, stk. 1, som gennemgået ovenfor, hvortil de under henvisning til EU-retten anfører, at ”*kun ubebyggede grunde, der ikke er beregnet til opførsel af en bygning*” er omfattet.⁸⁸

Endvidere henviser SKAT til styresignalet bilag 1-3, hvor bilag 1 og 2 angiver ydre punkterne for, hvilke leveringer af byggegrunde, der er momspligtige eller ej, oplyser bilag 3 om de momenter, som SKAT tillægger vægt ved vurderingen af leveringer i gråzonen, hvorfor 3. bilag er relevant her ift. opgavens problemformulering.

Ved SKATs gennemgang af bilag 3 fremhæver SKAT, at salget af gammel bygning med tilhørende jord sidestilles med byggegrund i de tilfælde, hvor overdragelsen sker med hensigten om at opføre et nyt bygningsværk på grunden. I den forbindelse lægger SKAT i særdeleshed vægt på en objektiv bedømmelse af parternes hensigt – bl.a. ud fra det foreliggende aftalegrundlag mellem parterne. Hertil indgår det også i bedømmelse, om selve nedrivningen sker af køber eller af sælger, samt om denne udføres før eller efter salget – disse momenter kan dog ikke stå alene i en vurdering, anfører SKAT.

Afslutningsvist bemærkes det, SKATs afgørelse, som blev underkendt ved Landsskatteretten i SKM2016.82. LSR (se nedenfor) er indbragt for domstolene, hvortil SKAT agter at fastholde sin praksis, indtil der er faldet dom i sagen.

⁸⁸ Citat SKAT2017.27.SKAT; SKATs opfattelse.

KAPITEL 4 HJEMLENS ANVENDELSE I PRAKSIS

Dette kapitel indeholder en diskussion om hjemlens anvendelse i praksis. Ud fra ovenstående analyser er der dannet grundlag for at diskutere visse områder, hvor hjemmelsgrundlag og praksis ikke stemmer overens i definitionen af en gammel bygning med tilhørende jord hhv. en byggegrund. Diskussionen indeholder en hensynsafvejning ift. mere overordnede momsretlige fortolkningsprincipper med henblik på at komme spørgsmålet om, hvorvidt der eksisterer en grænseflade mellem de to begreber nærmere.

Ud fra gennemgangen af de udvalgte domme, er det muligt at fastsætte nogle overordnede rammer for, hvordan medlemsstaterne skal udøve sin beføjelse til at definere en byggegrund i national ret, jf. MSD art. 12, stk. 3.

1.1. Medlemsstaternes kompetence

Sag C-468/93 Emmen fastsætter rammerne for, hvordan kompetencefordelingen mellem fællesskabslovgiver og medlemslandene skal fordeles. Hvor indholdet og rammerne for, hvad der karakteriseres som momspligtig levering af byggegrund fastlægges af fællesskabslovgiver, er det overladt til medlemsstaterne at definere i den nationale ret, hvad der udgør en byggegrund.

Det tilkommer heraf medlemsstaterne at definere byggegrundsbegrebet, som det skal forstås og anvendes i national ret. Byggegrund som begreb er således et nationalt begreb og skal ikke defineres på fællesskabsretligt niveau. Ved medlemsstaternes udøvelse af sine beføjelser, er disse dog forpligtet til at udfærdige definitionen, så den er i overensstemmelse med indholdet i og formålet med direktivbestemmelsen. Det fremgår i den forbindelse direkte af MSD art. 12, stk. 3,⁸⁹ at det er uden betydning for definitionen af en byggegrund, om denne er byggemodnet eller ej. Domstolen påpeger i den forbindelse, at modningskriteriet er en del af undtagelsesbestemmelsens indhold, hvormed medlemsstaterne er forpligtet til at efterleve dette, da medlemsstaterne ikke har kompetence til at ændre på selve indholdet i direktivets bestemmelser.

Det pointeres i den henseende, at ordlydens passus omhandlende byggemodning medfører, at det ikke i vurderingen af en byggegrund kan tillægges vægt, om en grund er byggemodnet eller ej. Der skal således foreligge andre elementer i vurderingen. Dette harmonerer med ordlydsfortolkningen af analysen, hvorved det anføres, at leddet om byggemodning primært har til formål at præcisere, at der skal foretages en konkret vurdering af grundens tilstand ved den momsmæssige håndtering.

⁸⁹ Svarende til 6. MD art. 4, stk. 3, lit. b)

1.2. Vurdering af transaktionens samlede omstændigheder

Sagen C-461/08 Don Bosco går et skridt videre, idet Domstolen heri fastslår at medlemsstaterne skal vurdere, om der foreligger flere særskilte og uafhængige transaktioner, eller om disse tilsammen reelt udgør én samlet transaktion, som momsmæssigt skal behandles under ét. Det kræves således af medlemsstaternes udøvende myndighed, at der foretages en konkret vurdering af den givne situation.

Ud fra analysen af hjemmelsgrundlaget, er det ikke klart, at der en sådan vurdering skal foretages. I stedet må henvises til, at sondringen i særdeleshed minder om den momsmæssige vurdering om hoved- og biydelser. På samme måde som i disse vurderinger, skal det vurderes, om det ville være kunstigt at opdele transaktionen i to – altså en afvejning af, hvor nært forbundne de to transaktioner er. Der må i den sammenhæng spørges helt konkret til, om transaktionerne giver mening hver for sig? Ville transaktionerne hver for sig udgøre en nytteværdi i sig selv? Hvis svaret herpå er nej, har det sin formodning for sig, at der foreligger én samlet transaktion. I forholdet til den danske praksis – specielt med henvisning til VLRs kendelse af 15. maj i år, er denne dom væsentlig. Det er netop essensen af den afvejning, der skal foretages af den givne transaktion. Som nævnt må dog rettes en kritik mod afgørelsens tvetydighed, hvor det ikke synes klart formuleret, om – skal der i vurderingen tages hensyn til nedrivningen. I og med, at Domstolen vælger at nævne overlappningen, må noget tyde på, at dette er et vurderingsmoment.

Til trods for, at denne fortolkningsmetode ikke direkte fremgår af ordlyden, må den siges at kunne støttes på almindelige momsretlige principper - herunder momsens neutralitet. Hvis ikke der bliver foretaget en vurdering af, hvorvidt transaktionen udgør én eller to leveringer, lægges der let op til omgåelse, hvilket ville skabe en konkurrencemæssig forvriddning, i de tilfælde hvor en transaktion kan opdeles på en sådan måde, den ubebyggede grund kunne sælges for sig momsfrit, hvorefter de momspligtige ydelser, der skulle udføres på den faste ejendom kunne leveres enkeltstående som momspligtige ydelser.

Et af formålene med at ændre lovens bestemmelse ved lov nr. 520 af 12. juni 2009 var bl.a. at allokere ressourcerne i bygge- og ejendomsbranchen, da der hidtil havde været en konkurrenceforvridende begunstigelse ved levering af fast ejendom sammenholdt med levering af momspligtige byggeydelser på fast ejendom. Foretages der ikke en samlet vurdering, som afgørelsen C-461/08 Don Bosco fastslår, at der skal, ville grænsen for den tidligere danske begunstigelse blot være en forskubbelse af styreforholdet, hvormed lovændringen ikke ville kunne udfylde sit fulde formål. Dette ville således være i strid med den momsmæssige neutralitet brancherne imellem.

1.3. Parternes hensigter som kriterium

Kommissionen foreslog som nævnt en fællesskabsretlig definition af byggegrundsbegrebet i første udkast til 6. MD. Domstolen anfører både i C-468/93 Emmen og C461/08 Don Bosco, at der ikke kan støttes ret på direktivforslaget. Alligevel synes det interessant at bemærke, *hvorfor* definitionen bortfaldt. Forslaget til den fællesskabsretlige definition af byggegrund indførtes ikke, på baggrund af den kritik, det havde mødt i Det Økonomiske og Sociale Råd kritiserede, hvor medlemsstaterne havde anført, at der var tilfredshed med de særskilte ordninger og definitioner, der fandtes i den nationale lovgivning, hvorfor det ikke var ønskværdigt at indføre en fællesskabsretlig definition.

Den foreslåede definition indeholdende bl.a. kriteriet om inddragelse af parternes hensigter, bortfaldt således ikke grundet kritik af bestemmelsens materielle indhold. Hvorvidt indholdet var blevet udsat for kritik og deraf tilpasset vides ikke, men det må formodes, at siden Domstolen i sin praksis ikke kritiserer medlemsstaternes brug af dette subjektive kriterium, men i stedet opsætter retningslinjer for, hvordan kriteriet skal inddrages, må kriteriet i sig selv være sagligt. Henset til dansk ret, kan parternes hensigt således inddrages i den momsmæssige vurdering af en transaktion, under henvisning til den foreliggende EU-praksis – også selvom kriteriet ikke fremgår af den danske ordlyd i hverken momsloven eller -bekendtgørelsen, hvilket ikke harmonere med legalitetsprincippet, jf. Grl § 43. Her må dog ske en afvejning af, hvorvidt det/ de inddragne kriterier alene er fastsat af SKAT eller af Domstolen. SKAT er som forvaltningsmæssig enhed ikke berettiget til at lovgive og må heraf ikke selv fremsætte kriterier i vurderingen, som ikke kan hjemles direkte i lovgrundlag eller fast praksis.

Ses de i C-468/93 Emmen dommen fastslåede principper i et større momsretligt perspektiv, kan det udledes, at Domstolen henviser til fortolkningsregler, som direkte eller indirekte fremgår af direktivets tekst, hvormed inddragelsen af disse nærmere kan ses som en præcisering af momsens neutralitet på forskellige områder og niveauer i forholdet til den konkrete problemstilling omkring definitionen af en byggegrund. Sat i en tidsmæssig kontekst, er dommen indbragt for Domstolen i december 1993 – næsten ét år efter etableringen af Det Indre Marked. Fokus var på dette tidspunkt i særdeleshed rettet mod harmoniseringshensynet, hvormed Domstolen på daværende tidspunkt forstod nødvendigheden af at påpege de principper, som er stærkt knyttet til neutralitetshensynet.

Sagen vurderes ud fra dette stadig at være af præjudiciel karakter. Sammenholdt med den seneste praksis – både i EU og for Danmarks vedkommende, er det uklart, hvorvidt det er hensigtsmæssigt, at de nyere afgørelser i særdeleshed fortolkes ud fra formåls- og værdibetragninger. Ud fra den deskriptive retskildeteori går ordlyden altid forud for formåls- og værdibetragninger, hvilket især i Danmark på skatterettens område bør prioriteres højt, som følge af legalitetsprincippet i Grl. § 43.

Generaladvokaten udtalte sig i forbindelse med C-468/93 Emmen, hvor han pointerede, at en objektiv metode til brug for medlemsstaternes definitioner af en byggegrund var at foretrække.⁹⁰ Det bemærkedes samtidigt, at subjektive elementer, som parternes hensigter på overdragelsestidspunktet ikke kunne lægges afgørende til grund for sagens udfald, da sagen af hensyn til momsens neutralitet burde bygge på objektive elementer. Sammenholdt med C-543/11 Maasdriel, afskrives det ikke, at parternes hensigt kan inddrages i fortolkning af, hvorvidt der foreligger en byggegrund, men afgørelsen kan ikke udelukkende bygge på dette kriterium.

Derimod anførte Generaladvokaten, at fx område udlagt til bebyggelse i lokalplan eller lignende, eller individuelle byggetilladelser, kan udgøre sådanne objektive elementer, som kan lægges til grund for sagens udfald.⁹¹ Domstolen henviser afledt heraf til dels til, at fritagelsens formål om alene at fritage ubebyggede grunde beregnet til bebyggelse, dels til hensynet om at opretholde en momsmæssig neutralitet mellem konkurrerende virksomheder.

Afgørelsen har på kort sigt den virkning, at medlemsstaternes kompetence til at vurdere, hvorvidt en transaktion er omfattet af det nationalt definerede begreb, byggegrund. Dommen sætter yderligere rammer op for, hvordan de nationale instanser skal håndtere hjemlen, med formålet om, at opnå en ensartet metode til bedømmelsen heraf, som er gældende i alle medlemsstater. Netop som følge af, at definitionen af en byggegrund er nationalt defineret, kan der risikere at indgå forskellige forhold i de respektive vurderinger, hvorved forsøget på at opstille en objektiv metode til ensartet anvendelse i alle medlemslande, potentielt risikere at forvride konkurrence endnu mere; på den ene side, virker afgørelsen præciserende i forholdet til, hvordan medlemsstaterne skal vurdere omstændighederne i den enkelte transaktion.

På den anden side, kræves det, at medlemsstaterne inddrager alle transaktionens omstændigheder, hvilke må afhænge af udformningen af den nationale definition. De omstændigheder, som inddrages i medlemslandenes transaktionsvurderinger risikerer at blive betragtet på uens, objektivt grundlag, hvilket strider mod princippet om momsens neutralitet på tværs af medlemsstaterne.

At Domstolen i afgørelsen åbner mulighed for at lade subjektive elementer som parternes hensigter indgå i vurderingen, forudsat at objektive beviser støtter disse, åbner op for en endnu videre bedømmelse af byggegrundsbegrebet. Ved et tilbageblik på Generaladvokatens udtalelse i forbindelse med C-468/93 Emmen, påpegede han, at det ikke var hensigtsmæssigt at inddrage parternes hensigt i bedømmelsen af en transaktion, idet disse ville udgøre et subjektivt element. I stedet foreslog GA, at der burde laves en objektiv metode til brug for medlemsstaternes udøvelse af de tildelte kompetencer.

⁹⁰ Jf. præmis 47

⁹¹ Generaladvokatens forslag til afgørelse i sag C-468/93 Emmen, præmis 21-22 og præmis 47-48

Sammenhold med GA fra Emmen om objektiv metode til fastlæggelse af definitionen af en byggegrund. Ud fra et retssikkerhedsmæssigt synspunkt, er denne fortolkningsmetode særdeles hensigtsmæssig, da det ville være usagligt at tillægge de i sagen subjektive hensigter til grund for sagens udfald. Beviset for sådanne hensigter vil ofte være aftalegrundlaget for transaktionen samt ”påstand mod påstand”-argumenter. Hverken det ene eller det andet bevis ville være saglige og upartiske i sin enhed. Henset til aftalegrundlaget, ville det hypotetisk set således være en momsmæssig fordel eller ulempe for parterne at holde en evt. aftale om bearbejdning af grunden uden for selve købsaftalen, da denne herved ikke ville kunne indgå i SKATs bedømmelse.

Sagen C-543/11 Maasdriel kan tolkes som en opsamling og delvis udvidelse – eller præcisering af de tidligere domme. Overordnet set, fastslår det, at der stadig skal foretages en samlet vurdering af transaktionens omstændigheder i overensstemmelse med sagen om Don Bosco. I forbindelse med sagen om Emmen gjorde Domstolen klart, at det tilkom medlemsstaterne at definere, hvornår en byggegrund overgår fra at være et ubebygget areal til at være en byggegrund. I sagen om Maasdriel fastslår Domstolen, at i den samlede vurdering af transaktionen skal parternes erklærede hensigter lægges til grund, forudsat at disse kan underbygges af objektive beviser. Hvor Emmen udtrykkeligt lagde vægt på ordlyden, lægger denne afgørelse i højere grad på det overordnede princip om momsens neutralitet. Sammenlignet med analysen af hjemmelsgrundlaget, må det konstateres, at der ikke nogen steder i lovgrundlaget eller i forarbejderne hertil – hverken de danske eller EU-retlige, findes hjemmel til inddragelsen af dette kriterium. Hvorvidt dommen kan tages til indtægt for en ændring i Domstolens fortolkningsstil, kan der ikke fastsættes noget om ud fra dommen – herunder heller ikke, om afgørelsen giver anledning til en dynamisk fortolkning. Alt andet lige, kan det alene fastslås, at parternes hensigt skal inddrages i vurderingen af transaktionen, i et omfang hensigten kan underbygges af objektive beviser.

Drejningen er interessant, da den tilføjer et subjektivt fortolkningselement, hvilket de tidligere EU-afgørelser ikke har gjort anledning til. Spørgsmålet er dog, om afgørelsen giver anledning til mere tvivl end opklaring ift., hvordan den momsmæssige behandling af en gammel bygning med tilhørende jord skal tolkes ved sondringen til en ny byggegrund.

I relation til SKATs praksis – igen henvises specielt til VLR af 15. maj 2017, kan det diskuteres, om SKAT har taget afgørelsen om Maasdriel for nært? Eller nærmere, om de inddrager de objektive beviser korrekt ift. Domstolens anvisninger. SKAT lægger i de tre udvalgte afgørelser betydelig vægt på parternes hensigter med salget, hvilket der ud fra EU-praksis er grundlag for at gøre. Forskellen til EU-domstolens afgørelse af Maasdriel og SKATs foreliggende praksis synes at ligge underbyggelsen af de objektive elementer. SKATs afgørelser giver indtryk af, at der fiskes efter de objektive beviser. Hvor EU-domstolen først tager en mere objektiv vurdering af parternes hensigter for derefter at underbygge disse med beviser, synes SKAT at anvende fortolkningsmetoden modsat; de bruger således de objektive beviser

til at påvise parternes hensigter. Det er denne metode, Landsskatteretten underkender i de påklagede afgørelser. Følgen heraf er, at det næsten er umuligt for parterne at bevise, en anden hensigt end den af SKAT antagede. Det er i den forbindelse uklart, om SKAT således udover skøn under regel, hvilket er mod de forvaltningsretlige principper, som SKAT er underlagt.

En mere generel konsekvens af SKATs praksis er, at begrebet en gammel bygning med tilhørende jord i praksis fortolkes så restriktivt, at fritagelsen heraf risikerer at miste sin funktion. Det er et almindelig anerkendt princip i momsretten, at en fritagelsesbestemmelse skal fortolkes strengt, hvortil undtagelser til fritagelsen ikke må fortolkes snævert. Disse principper nævnes i øvrigt også i de analyserede EU-domme. Som følge af denne regel, skal en gammel bygning med tilhørende jord ikke fortolkes bredt. SKATs praksis er dog midlertidig så streng, at det kan diskuteres, hvorvidt fritagelsen om levering af gammel bygning mister sin effekt.

For at vende tilbage til kriteriet om parternes hensigt, må det i den anledning påpeges, at der kan risikere at opstå strid med det danske legalitetsprincip i Grl. § 43, hvorefter der kræves udtrykkelig hjemmel i lov for at opkræve en skat. Ved at inddrage et sådant element, som hverken direkte eller indirekte fremgår af ordlyden i lovteksterne, må der stilles kritisk for, hvor vidt dette element kan inddrages som afgørende faktor i vurderingen. Det må i givet fald kræve ekstra stærke beviselementer – som fx byggetilladelse eller lign., som M.BEK. § 56 direkte henviser til, før parternes hensigter kan få afgørende betydning for, at en transaktion skal pålægges moms.

1.4. Fortolkningsstil

I alle tre domme pointerer Domstolen, at fritagelsesbestemmelserne skal fortolkes strengt under hensyn til momsens neutralitet, hvormed undtagelser til fritagelserne ikke må fortolkes strengt, da disse falder tilbage på momsrettens udgangspunkt om, at alle erhvervsmæssige transaktioner skal pålægges moms, jf. MSD art 10? hhv. ML § 4. Det er derfor i overensstemmelse med dette princip, at de tre afgørelser – både enkeltvist og tilsammen, medfører at anvendelsesområdet for momspligtig levering af byggegrunde skal forstås bredt. Således også bredere end den klare ordlyd dikterer, da Domstolen hverken i Don Bosco eller Maasdiel underkender, at medlemsstaterne inddrager elementer, som fx parternes hensigter, nedrivningsarbejder osv. Det står således stadig klart, at det er overladt til medlemsstaterne at definere, hvornår en grund har status af at være en byggegrund, men dommene må i den forbindelse alene ses som en præcisering af, hvordan medlemsstaterne skal foretage afvejninger og vurderinger af de 'udvalgte' elementer.

Emmen: Såfremt bestemmelsen gennem en ren ordlydsfortolkning kan skabe klarhed over retsreglens anvendelse, må denne siges at udgøre den mest objektive forståelse, hvormed

Retsproblematikken bestyrkes i den henseende yderligere af, at SKAT er bundet af de administrative forskrifter, der ligger på området – DJV og E-191. Ved indarbejdelsen af styresignalet SKM2017.27SKAT anførte SKAT, at de – til trods for Landsskatterettens underkendelse af flere af SKATs afgørelser, fastholder den hidtil førte praksis på området for moms på byggegrunde, indtil sagen er afgjort ved domstolene.⁹² Med udsigten til at måtte afvente Domstolens behandling af de af Vestre Landsret fremsatte præjudicielle spørgsmål, er der således lange udsigter til en fast praksis af denne vej. Den lange sagsbehandlings- / ventetid må i sig selv siges at udgøre en retsproblematik med negativ afsmittende effekt på det danske marked.

Det nemmeste ville være at definere problematikken som et skyldsspørgsmål i relation til den retssikkerhedsproblemet, der er opstået på området. Retssikkerhedspakken kan tolkes som et middel i den forbindelse. Ud fra den retsdogmatiske metodes formål, er det da også hensigten at belyse gældende ret for derigennem at finde ud af, hvor retsproblematikken opstår. Ud fra en mere retspolitisk og proaktiv vinkel, kan det dog undre, at der ikke er mere fokusere på selve årsagen til problemet; her antages den lovtekniske kompleksitet at udgøre en væsentlig faktor. Det ville i stedet være at foretrække – og i øvrigt bedre overensstemmende med Grundlovens legalitetsprincip, hvis lovgiver søgte at præcisere den ønskede retsstilling gennem en revision af definitionsbestemmelserne i M.BEK. §§ 54-56, hvor den efterhånden omfangsrige praksis – både dansk og EU-retlig, kunne indarbejdes.

Således lægges byrden ikke alene på SKAT, og lovgivningsmæssigt ville en sådan fremgangsmåde være mere korrekt. SKAT er forpligtet til at skønne, hvor der i lovgivningen fremsættes en sådan kompetence. Dog ikke skøn under regel – er der tale om det her? SKAT anvender retsreglerne på sin egen måde – i direkte strid med en ren ordlydsfortolkning af ML § 13, stk. 1, nr. 9. Hvis de gør det konsekvent, går de jo egentligt ind og påvirker lovgivningen i sådan en grad, at de tilegner sig en lovgivende kompetence, som de ikke er blevet tildelt. SKAT er ikke lovgiver, men skal blot kontrollere og administrere, at lovgivningen bliver anvendt korrekt. Det kan diskuteres om dette skaber en konflikt med magtfordrejningslæren.

En EU-konform fortolkning over for en fortolkning i overensstemmelse med Grl § 43 er ikke nødvendigvis modstridende. I sagens natur er det dog EU's interesser om harmonisering, der er tonedannende ved den konforme fortolkning, hvorimod legalitetsprincippet i Grl § 43 ofte fordrer en mere nationalt interesse. I de tilfælde, hvor den EU-retlige fortolkning er af pragmatisk karakter, nærmer fortolkningerne sig måske hinanden i det pågældende tilfælde, fordi EU-retten netop fortolker mere tekstnært og præciserende, end dansk praksis lægger op til. Hvor EU-Domstolen ofte har tendens til at fortolke ud fra forarbejderne, end vi gør i dansk ret – er styreforholdet her byttet rundt. Som det fremgår af analysen af retspraksis, er der mange para-

⁹² Henvist i SKM2017.27.SKAT

metre i spil i forbindelse i forbindelse med fortolkningen af retsreglerne, hvorfor der ikke kan peges på ét eller flere konkrete hensyn, som lægger til grund for udfaldet.

Det må dog pointeres, at det alt andet lige, indleder til et kritisk syn på den danske fortolkning, at SKAT tolker strengere end EU-retten ud fra en formålsfortolkning. SKAT fortolker ikke kun ud fra formålet med retsgrundlaget, men tillægger andre kriterier i bedømmelsen, som ikke har egentligt hjemmel i forarbejderne. Set fra SKATs side, kan et argument om undgåelse af omgåelse antages, men dette diskulperer ikke, da SKATs tolkning/ afgørelse – således går ind og laver en skævvridning set ift. magtfordelingslæren i Grl. § 3. Selvom SKAT som udøvende myndighed er tillagt visse beføjelser, skal de i og for sig kun sikre, at lovens ord bliver overholdt – de har end ikke kompetence til at lovgive. Det vurderes derfor, at SKAT i sin praksis går for langt i sin praksis – både mht. de aspekter, de inddrager i afgørelserne, men også med styreforholdet af disse.

Der kan ikke gives et endeligt svar på diskussionen om, hvilken fortolkning, der i det konkrete tilfælde er mest rigtigt. Dette er ej end heller hensigten med dette speciale. Det må deraf alene fastslås, at udfaldet i høj grad må afhænge af hensynet til EU-rettens forrang; herunder, om et sådant hensyn kun skal ses ift. hjemmelsgrundlaget, eller om det også er gældende i praksis.

KAPITEL 5 KONKLUSION

Levering af en byggegrund er momspligtig uanset, om denne er modnet eller ej, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9, lit. b), hvilken udgør en implementering af MSD art. 135, stk. 1, lit. k), smhm. art. 12, stk. 1, lit. b). Ud fra analysen og fortolkningen af sidstnævnte hjemmel, gælder således, at levering af ubebygget fast ejendom kan leveres momsfrit – uanset, om der er sket modning af denne eller ej. Ud fra en formålsfortolkning af MSD art. 12, stk. 1, lit. b) og stk. 3 ligger det klar, at byggegrundsbegreb, som er underlagt de af direktivets fastsatte rammer.

Den danske definition af en byggegrund har hjemmel i M.BEK § 56, ifølge hvilken et ubebygget areal, som gennem Planloven eller udkrifter udstedt i medfør heraf gør det muligt at bebygge det pågældende område. Modningskriteriet indeholdt i ML § 13, stk. 1, nr. 9 samt kriteriet om 'et ubebygget areal' er kriterier implementeret fra direktivet, hvormed det gennem analysen blev klart, at kriteriet om, at den pågældende grund skal være udlagt til formål hjemlet i Planloven, som gør det muligt at opføre bebyggelse, er de kriterier, der giver hjemlen sin nationale karakter. Materielt bevirker kriteriet, at grunden ud fra fx en lokalplan eller anden administrativ afgørelse er mulig at bebygge. Særligt henviser SKAT i sit styresignal til, at det Af SKATs vejledning fremgår en udvidet fortolkning af kriteriet, idét de heri anfører, at det er uden betydning for den momsmæssige håndtering, om der ved levering af byggegrunden eller på et senere tidspunkt vedtages forskrifter, som begrænser udnyttelsen af den pågældende grund.

På trods af divergerende ordlyd mellem det danske lovgrundlag og bestemmelsen i MSD, konkluderes implementeringen heraf at være foretaget korrekt, i og med, at fritagelse med tilhørende undtagelse materielt indeholder de påkrævede elementer. Derimod er SKATs fortolkning af definitionsbestemmelsen i M.BEK § 56 udvidet i forholdet, hvad der kan udledes af en ordlyds- og formålsfortolkning.

Ud fra en ordlyds- og formålsfortolkning, må det konkluderes, at byggegrundsbegrebet skal fortolkes bredt, i overensstemmelse med de faste fortolkningsprincipper om fortolkningen af indenlandske fritagelser. En sådan fortolkningsstil sikre på bedste vis opretholdelsen af det momsretlige udgangspunkt om, at enhver erhvervmæssig transaktion skal pålægges moms – således tilgodeses princippet om momsens neutralitet. Samtidig må det konkluderes, at en for vid tolkning risikerer at komme i karambolage med legalitetsprincippet i Grl § 43. Der kan dog ikke heraf opstilles en eksakt grænse for, hvornår en tekstnær, objektiv fortolkning begrænser anvendelsen af begrebets anvendelsesområde – diametralt, hvornår en vid, subjektiv fortolkning anvendelsesområdet i en sådan grad, at fortolkningsresultatet ikke kan rummes i ordlyden og derved skaber konflikter – bl.a. under hensynet til retssikkerheden. Ud fra disse hensynsafvejninger må det konkluderes, at en byggegrund kan og skal tolkes bred, men ikke så bredt, at denne ikke kan rummes inden for sin ordlyd.

Afgrænses byggegrundsbegrebet mod definitionen af en gammel bygning med tilhørende jord, kan det konkluderes, at der ikke opstår sammenfald mellem ordlydene – heller ikke, selvom disse tillægges en bred fortolkning.

Analysen af retspraksis gør det tydeligt, at der gennem EU-praksis fastsættes overordnede rammer for, hvordan sondringen mellem levering af en byggegrund og levering af en gammel bygning skal foretages. Grundet EU-rettens forrang, danner afgørelsen præcedens for den nationale praksis. Ud fra gennemgangen af EU-praksis kan fastsættes følgende:

- 1) Byggegrundsbegrebet er et nationalt bestemt begreb, jf. C-468/93 Emmen
 - Dog skal medlemsstaterne efterleve kravet om, at grunden skal være *ubebygget*, og at det ikke kan tillægges betydning i vurderingen, om grunden er *byggemodnet eller ej*.

- 2) Flerhed af transaktioner mellem aftalens parter, jf. C-461/08 Don Bosco
Flere særskilte og uafhængige transaktioner eller én samlet transaktion?
 - HR: Hver transaktion behandles særskilt
 - U: Nært forbundne leverancer behandles som én kompleks transaktion
Hvis leveringen udgør ”*en enkel, udelelig, økonomisk transaktion, som det vil være kunstigt at opdele*”
 - i. Vurdering af ydelseernes nytteværdi – hver for sig og samlet set

- 3) Samlet vurdering af hele transaktionen, jf. C-543/11 Maasdriel
 - Alle omstændigheder ved transaktionen på leveringstidspunktet
 - Parternes hensigt skal inddrages, hvis disse kan underbygges med objektive bevisemønstre
 - i. Objektive bevisemønstre: Forhold, der faktisk kan påvises.

I dommene henvises endvidere til overordnede fællesskabsretlige principper, som medlemsstaterne skal tage i betragtning i den nationale praksis, hvilke sammenholdt med det danske hjemmelsgrundlag kan oplystes:

- a) En fritagelse skal fortolkes strengt
Levering af en gammel bygning med tilhørende jord skal således tolkes strengt, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9, 1. pkt.
 - En undtagelse til en fritagelse fortolkes indskrænkende. Fortolkningen må dog ikke være så vid, at fritagelsesbestemmelsen mister sin betydning.
En byggegrund må ikke fortolkes strengt

- b) Forhindring af omgåelse gennem korrekt implementering

c) Iagttagelse af formålet med den konkrete fritagelse

Her: Fritagelsen har til hensigt at fritage ubebygget fast ejendom

Ud fra denne fremgangsmåde kan det konkluderes, at der i praksis forekommer transaktioner, hvor den kommercielle hensigt med salget bevirker, at salg af en gammel bygning med tilhørende jord momsmæssigt kan sidestilles med levering af en byggegrund, hvorved salget bliver momspligtigt.

Følgelig kan det ud fra analysen af den danske praksis konkluderes, at det i første omgang ikke er usagligt at SKAT at inddrage de hensyn, som de gør i deres praksis. Forskelen fra SKATs praksis og afgørelserne fra Landsskatteretten hhv. EU-praksis er, at SKAT tillægger subjektive elementer høj prioritet, hvormed de objektive beviserlementer bliver

Det er uklart af foreliggende praksis, om der ved inddragelse af parternes hensigt skal foreligge objektive beviserlementer. Før parternes erklærede hensigter kan inddrages – eller om det er acceptabelt at 'lede' efter objektive beviserlementer til støtte for sin påstand. Af SKATs praksis kan det således konkluderes, at de af SKAT afvejede hensyn – herunder parternes hensigt, ikke er usaglige, men kan hjemles i EU-praksis. Til forskel fra Domstolens fremgangsmåde, tillægger SKAT dog ofte subjektive elementer værdi, hvor de ikke eksisterer objektive beviserlementer til understøttelse herfor. Det er således ikke de hensyn, der lægges til grund i SKATs vurderinger, der kan anklages.

Derimod er det afvejningen af de betragtede hensyn, der giver et skævt udfald, da SKAT har praksis for at foretage en mere subjektiv vurdering af sagens omstændigheder ud fra et fiskalt hensyn, hvormed transaktionens faktiske omstændigheder; at der ligger en bygning på den omhandlede grund, synes at blive træde i baggrunden i en sådan grad, at reglen om momsfristaget levering af gammel bygning til dels mister sin funktion. Medførende er et problem i forholdet til, om tolkningen kan rummes inden for bestemmelsens ordlyd, jf. legalitetsprincippet.

Det må derfor konkluderes, at SKAT ud fra sin fortolkningsmetode fortolker byggegrundsbegrebet så bredt, at der opstår en momsmæssig gråzone ved sondringen mellem en byggegrund og en gammel bygning med tilhørende jord. Landsskatteretten læner sig i sin fortolkningsstil i særdeleshed op en tekstnær fortolkning, idet de henviser til, at SKAT ikke underbygger sine påstande med objektive beviserlementer. Hvorvidt SKATs vurdering er for vid, eller Landsskatterettens afgørelse er for objektiv, idet hensynet til transaktionens samlede omstændigheder delvist tilsidesætter, er op til de danske domstole at vurdere ud fra Domstolens besvarelse af det forelagt præjudicielle spørgsmål.

Slutteligt konkluderes, at der ud fra analysen af hjemmelsgrundlaget ikke eksisterer en gråzone mellem momspligtigt salg af byggegrund og momsfristaget levering af gammel bygning med tilhørende jord. I praksis åbnes op foren fortolkning af transaktionens kommercielle realitet, hvormed subjektive elementer kan ind-

drages i betragtningen og derved udvide byggegrundsbegrebet. SKAT tolker disse elementer anderledes og ikke efter samme prioriterede rækkefølge, hvormed der opstår en uklarhed i retspraksis. Dels kan fortolkningsresultatet svært indeholdes i ordlyden, og er som følge heraf et problem i forholdet til Grl § 43. Endvidere skaber SKATs praksis problemer i forholdet til momsens neutralitet – både på nationalt og EU-retligt plan. Alt i alt, må det konkluderes, at den nugældende retspraksis og SKATs udmelding om at fastholde denne skaber et retssikkerhedsmæssigt problem, som har store økonomiske konsekvenser for ejendomsmarkedet.

LITTERATURLISTE

Direktiver og forordninger

| | | |
|-------|----------------------|------------------|
| 6. MD | Sjette momsdirektiv | 77/388/EØF |
| MDS | Momssystemdirektivet | 2006/112/EF |
| MF | Momsforordningen | Rfo 1042/2013/EF |

Love og bekendtgørelser

| | |
|--------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| L 2016 760 | Nugældende momslov |
| L 2009 520 | Lov om ændring af lov om merværdiafgift og lov om afgift af lønsum m.v. - forarbejder 2008/1 LFF 203 |
| L 1994 375 | Lov om merværdiafgift (momsloven) - forarbejder 1993/1 LFF 124 |
| BEK 2015 808 | Momsbekendtgørelsen |

Administrative forskrifter

| | |
|--------------------------|--------------------------------------------------------------------------|
| Den Juridiske Vejledning | Version 2.8 - 31.07.17 Version 2.6 – 01.08.2016-30.01.2017 |
| SKM2017.27SKAT | Moms på salg af byggegrunde - styresignal |
| E-191 | Skats vejledning: Moms på salg af nye bygninger og byggegrunde, Maj 2013 |

Artikler

- SR.2017.0096 Randi Christiansen
Fast ejendom – hvad afgør, om salget er momspligtigt?
- RR.SM.2016.0099 Dennis Ramsdahl og Henrik Stensgaard
Kommentarer til udvalgte afgørelser – Sondringen mellem byggegrund og be-
bygget fast ejendom
- ART.MP20160008 Randi Christiansen og Mette Schøler
Moms ved fast ejendom - hvad er status?

Andet litteratur, links mv.

- Forårspakke 2.0 Vækst, klima og lavere skat
- Smedegaard, Flemming: Vejledning i akademisk opgaveskrivning
Ud fra Lotte Rienecker: Den gode opgave, Gyldendal 1997
- Evald, Jens & Schaumburg-Müller, Sten

Retsfilosofi, retsvidenskab og retskildelære
Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2004, 1. udgave
- Evald, Jens *Retskilderne og den juridiske metode*, 2. udg.,
Jurist- og Økonomiforbund Forlag, 2000
- Nedergaard, Ulla og Ruth Nielsen

EU Ret, 6. udg., Karnov Group, 2010
- Seehausen Knudsen, Trine

De momsmæssige aspekter ved opførelse og salg af fast ejendom for egen hen-
holdsvis fremmed regning, 2010

Hjemmesider

- EU – Det indre marked: <http://www.eu.dk/da/fakta-om-eu/politikker/dim> - Dato d. 9/4 2017
- Ordnet.dk <http://ordnet.dk/ddo/ordbog?query=areal> – dato: 31/ 10 2017
<http://ordnet.dk/ddo/ordbog?query=grund> – dato 13/10 2017

DOMSTLISTE**Afgørelser og domme**

| | |
|-----------------|----------------------------------------|
| SKM2016.82.LSR | Pakhuset på Odense Havn |
| SKM2016.529.LSR | Restaurationsbygningen på havneområdet |
| SKM2016.634.LSR | Vognmandsvirksomheden |

| | |
|----------|-----------------|
| C-468/93 | Emmen |
| C-111/05 | Aktiebolaget NN |
| C-461/08 | Don Bosco |
| C-543/11 | Maasdriel |
| C-326/11 | J. J. Komen |