

Indholdsfortegnelse

1. Emnefelt	3
1.1. indledning	3
1.2. Problemformulering.....	3
1.3. Metode	4
1.4. Retskilder	4
1.5. Afgrænsning.....	5
1.6. Opgavens opbygning	6
2. Regelgrundlag.....	7
2.1. Historisk perspektiv.....	7
2.2. Momssystemdirektivet	8
2.3. Momsloven	9
2.4. Levering af fast ejendom	9
2.4.1 Momspigten ved levering af ejendom med eksisterende bygning.....	10
2.4.2. Levering af en byggegrund.....	11
3. EU-retten.....	14
3.1. Gemeente Emmen	14
3.2. Don Bosco	16
3.3. J.J. Komen	20
3.4. Woningstichting Maasdriel.....	22
4. Dansk ret	25
4.1. Pakhuset på Odense havn SKM2016.82.LSR.....	25
5. Fortolkningsbidrag.....	29
5.1. Generaladvokatens udtalelse	29
5.2. SKATS Juridiske vejledning	32
5.2.1. Hvornår er levering af fast ejendom moms fritaget	33

5.2.2. Momspligt ved levering af byggegrunde.....	34
6. Reglernes anvendelse i praksis.....	37
6.1. Medlemsstaternes kompetence.	37
6.2. En sammensat transaktion	38
6.3. Parternes hensigt.....	39
6.4. Fortolkning.....	39
7. konklusion	41
8. Abstract.....	45
9. Litteraturliste.....	46

1. Emnefelt

1.1. indledning

Køb og salg af en byggegrund, kan være en kompliceret og langvarig proces, specielt kan det være svært at navigere i momspligten, når der på handlede grund er en eksisterende bygning. Det er lige nu specielt kompliceret i Danmark, da der afventes en afgørelse fra EU-domstolen, som gerne skulle klarlægge om den danske praksis på området hidtil har været korrekt. Denne afgørelse har stor betydning for SKATS håndtering af køb og salg af ejendomme med eksisterende bygninger. Den kan derfor have store konsekvenser for virksomheder der beskæftiger sig med køb og salg af byggegrunde.

I denne opgave vil det blive forsøgt at klarlægge den gældende lovgivning og retspraksis indenfor dette område. EU-retten vil blive anvendt samt med EU-lovgivningen, denne vil blive brugt til at klarlægge de gældende principper på området. Den danske lovgivning og retspraksis vil også blive anvendt med samme mål, at klarlægge de gældende principper på området.

Vigtigheden af en klar og gennemskelig praksis indenfor dette momsretlige område er stor, da det har betydning for mange omhandlede ejendomme i Danmark. Det kan også hjælpe med at give et indblik i fortolkningen af momsretlige problemstillinger, som kan opstå mellem den nationale lovgivning og EU-retten.

1.2. Problemformulering

Med udgangspunkt i momsloven og momssystemdirektivet behandles følgende problemstilling:

Der ønskes en klarlægning af problematikken som opstår når en ejendom med eksisterende bygninger kategoriseres som en byggegrund og den retspraksis som har indflydelse på denne kategorisering.

Problemstillingen ønskes besvaret ved hjælp af dansk ret, dansk retspraksis, EU-retten og domme fra EU-domstolen.

1.3. Metode

Denne opgave vil anvende den retsdogmatiske metode, dette med henblik på at analysere og beskrive den gældende ret ved køb og salg af byggegrunde. Den gældende ret (de lege lata) vil blive gennemgået og derved vil det være muligt at konkludere på denne opgaves problemformulering. Der vil blive anvendt retskilder for at beskrive de almindelige regler og principper indenfor det momsretlige område køb og salg af ejendomme og byggegrunde. Der vil i afsnit 1.4. være en beskrivelse af retskilder og deres anvendelse i denne opgave. Det er ikke muligt at gennemgå alle retskilder i denne opgave, der vil derfor i afsnit 1.5. være argumentere for afgrænsning og udvalg af de anvendte retskilder.

Metodevalget skal bidrage til fagligt funderet undersøgelse af gældende ret på det valgte område. Det søges at finde de grundlæggende regler for problemstillingen på retsområdet og at beskrive disse. Dette er muligt gennem en systematisk og transparent gennemgang af de anvendte retskilder og love for området. Retsdogmatisk metode er valgt, da det er den optimale metode til en fagligt funderet besvarelse af problemformuleringen.

1.4. Retskilder

EU-retten vil blive tillagt en betydelig retskildeværdi i denne opgave, da EU-retten har forrang for national ret. EU-retten anvendes gennem momssystemdirektivet og praksis fra EU-domstolen. Generaladvokatens udtalelser vil ikke blive tillagt retskildeværdi, da denne kun kan bruges som et fortolkningsbidrag. EU-domstolen afgør spørgsmål i EU-retten om fortolkningen og gyldigheden af EU-retsakter. Herunder lægger en kompetence til at specificerer fortolkningen af direktiver, som er retsakter rettet mod medlemslandene, som skal implementere disse i national ret.¹ EU-domstolen har pointeret, at alle EU-retsakters sproglige versioner er autentiske og skal fortolkes i lyset af den bagvedliggende målsætning.² Generaladvokatens forslag til en afgørelse er medtaget som et fortolkningsbidrag, men denne anses ikke som en retskilde.

Dansk lovgivning og retspraksis tillægges betydelig retskildeværdi, da disse er bindende retskilder i dansk ret. I dansk ret er momssystemdirektivet implementeret ved momsloven, der skal derfor

¹ Munk-Hansen (2018), side 277.

² Sørensen, Nielsen og Danielsen (2014), side 108.

foretages en direktivkonform fortolkning. De danske domstole har derfor pligt til at fortolke og anvende momsloven i overensstemmelse med momssystemdirektivet principper.³ Forarbejderne til loven er også inddraget, da de tjener som et fortolkningsbidrag til loven. Momsbekendtgørelse tillægges også retskildeværdi, da den har hjemmel i en lov og derfor har bindende virkning som en lov. Momsbekendtgørelsen hjælper med at give en dybere fortolkning af momsloven.

SKATS juridiske vejledning tillægges retspraksis på samme niveau som et cirkulære, da det er erklæret af skat at denne har cirkulære status.⁴ Et cirkulære er en tjenestebefaling og har derfor ikke bindende virkning for borgeren, men kun for forvaltningsmyndigheden. Her bruges det som et fortolkningsbidrag til at vurdere SKATS håndtering og vurdering af sager. Da SKAT følger den juridiske vejledning, får det konsekvenser for virksomheder og borgere og det er derfor nødvendigt at forholde sig til den juridiske vejledning for at forstå SKATS afgørelser. Det skal dog på det kraftigste pointeres at jf. grundlovens § 43, skal alt opkrævning af skat have hjemmel i lov, derfor skal den juridiske vejledning også afspejle den gældende lov på skatteområdet.

1.5. Afgrænsning

Momsloven er lang og kompleks lov, der afgrænses derfor i denne opgave til kun at inddrage de lovstykker som har betydning for problemstillingen. Der afgrænses også til kun at indbringe de udvalgte domme fra den danske domstol og den Europæiske domstol. Dette gøres for at kunne fastholde fokus på besvarelse af problemstilling og undgå en for bred opgave, som ikke kan besvare problemstillingen. Der vil i denne opgave udelukkende fokusere på definitionen af en byggegrund og forskellen mellem denne og en ejendom med en eksisterende bygning.

Der vil blive inddraget den relevante lovgivning indenfor dette område, her kan nævnes momsloven, momssystemdirektivet, momsbekendtgørelsen og retspraksis som kan relateres til disse love. Der vil også inddrages enkelte andre love som er benævnt i de allerede opremsede lovtekster, som eksempel kan nævnes planloven.

³ Munk-Hansen (2018), side 278.

⁴ Munk-Hansen (2018), side 342.

I opgaven vil der ikke indgå køb og salg af ejendomme og bygninger som falder udenfor momspligten. Der vil kun indgå analyser af transaktioner mellem momspligtige personer, da det vurderes at transaktioner mellem ikke momspligtige personer ingen relevans har for problemstillingen. Der vil indgå analyser af transaktioner mellem momspligtige personer, som kan være momsfri, da dette er med til at belyse problemstillingen.

1.6. Opgavens opbygning

Opgaven vil være inddelt i kapitler med et overordnet emne, i disse kapitler vil der være afsnit relevante for det overordnede emne i kapitlet.

I kapitel 2. gives en kort historisk gennemgang af momsens og hvordan den kom til Danmark og EU. Herefter vil der være en gennemgang af den danske og Europæiske lovgivning. Der vil komme et afsnit hvor de to hovedemner vil blive gennemgået i forhold EU-lovgivningen og den danske lovgivning.

I kapitel 3. vil de udvalgte domme fra EU-domstolen blive gennemgået, her vil den første dom være den ældste og slåedes fremad.

I kapitel 4. er den udvalgte dom fra dansk ret gennemgået.

I kapitel 5. er den juridiske vejledning og generaladvokatens udtalelse i forbindelse med den valgte danske dom blive gennemgået.

I kapitel 6. vil reglerne i praksis blive gennemgået og diskuteret, i dette afsnit er det forsøgt at inddele de forskellige vurderingsområder i hver deres udtryk.

I kapitel 7. vil der konkluderes på de fundne retskilder og disses betydning for besvarelse af problemformulering, og problemformuleringen vil blive forsøgt besvaret.

2. Regelgrundlag

I dette kapitel vil regelgrundlaget for momsloven og for definitionen af en byggegrund blive gennemgået. Det vil danne grundlag for analysen af dommene fra EU-domstolen og de danske domstole. Først vil der være en historisk gennemgang af lovene, dernæst en gennemgang af de gældende retskilder. Der vil være fokus på retskilderne forbundet med definitionen af en byggegrund.

2.1. Historisk perspektiv

Danmark fik i 1967 ved lov nr. 102 af 31. marts 1967 den første lov om moms, dette var en meromsætningsafgift som blev lagt i detailledet. Før moms blev vedtaget i Danmark, var der et afgiftssystem som fungerede ved en omsætningsafgift kaldet oms, denne afgift lå i engrosledet. Oms var gældende i Danmark fra 1962 til 1967 og anses som forløberen til moms. Moms er en merværdiafgift det vil sige det er en afgift som tillægges alle led af den erhvervsmæssige omsætning. Meningen med loven er, at den skal være neutral, den må derfor ikke påvirke forbrugernes dispositioner, hvis loven påvirker forbrugerens dispositioner, vil den være konkurrenceforvridende. Afgiftssatsen har ændret sig en del gange, den startede på 10 % og er nu oppe på 25 %. Det danske momssystem blev ikke ændret ved indtrædelsen i det Europæiske Økonomiske Fælleskab, da det allerede var udformet med henblik på denne indtræden, da det var et krav i Rådets første direktiv af 11. april 1967 at have et merværdiafgiftssystem.⁵

Det danske momssystem blev som følge af Rådets 6. momsdirektiv ændret i 1978.⁶ Dette direktiv blev vedtaget for at tage et skridt mod realiseringen af det indre marked. Hovedtanken var at ved en harmonisering af afgiftssystemet på tværs af medlemslandene, vil der ikke ske konkurrenceforvridning på baggrund af afgifter når det indre marked blev en realitet. På trods af dette mål var der i direktivets Bilag F, givet mulighed for at medlemslandene i en overgangsperiode, kunne fritage visse transaktioner for merværdiafgiften. Betingelsen for at fritage disse transaktioner var at de skulle være gældende i medlemslandet inden 1. januar 1978.⁷ Det er denne fritagelse som gjorde det muligt for Danmark at bibeholde momsfritagelsen på levering af fast ejendom. Det var

⁵ 67/227/EØF af 11. april 1967: Præambelen, 1-3 afsnit og art. 1.

⁶ Lov nr. 204 af 10. maj 1978.

⁷ 77/388/EØF af 17. maj 1977: Artikel 28.

meningen at fritagelserne skulle afskaffes efter overgangsperioden, for at harmonisere afgiftssystemerne, det blev dog aldrig effektueret. Det endte derfor med at fritagelsen på levering af fast ejendom blev bibeholdt indtil 1. januar 2011 i Danmark.

I 1992 blev der taget de første skridt mod en ny ændring af momsloven.⁸ Dette skete som en del af forløbet, da det indre marked blev oprettet, ved dannelsen af EU i 1993. Ved overgangen fra EF til EU, blev det nødvendigt med en ny momslov, den nye momslov blev en realitet som følge af lov nr. 375 af 18. maj 1994. I momsloven fra 1994 er det helt klart fremført at levering af fast ejendom er moms fritaget jf. § 13, stk. 1, nr. 9. Det står derfor fast at fritagelserne som skulle være midlertidige, stadig i 1994 var i brug. Først i 2007 blev 6. momssystemdirektiv efterfulgt af et nyt direktiv som fik navnet momssystemdirektivet, det er gældende i dag og vil derfor blive gennemgået som en del af den gældende lovgivning.

2.2. Momssystemdirektivet

Momssystemdirektivet blev vedtaget ved Rådets Direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006, direktivet har sine rødder i 6. momssystemdirektiv, men er blevet omarbejdet. Momssystemdirektivet har ikke direkte virkning for danske virksomheder, det retter sig jf. Artikel 288 TEUF direkte mod medlemsstaterne. Derfor skal direktivet gennemføres ved lov i medlemslandene, det giver muligheden for en ikke ordret implementering af momssystemdirektivet, hvilket i Danmark blandt andet gør sig gældende for lovgivningen om salg af byggegrunde og grunde med eksisterende bygninger. En virksomhed kan påberåbe sig bestemmelserne i direktivet, hvis disse ikke er implementeret i den nationale lovgivning. De danske domstole er forpligtiget til at anvende en EU-konform fortolkning, når denne vurderer sager omhandlende momsloven.

Den danske momslov skal fortolkes EU-konformt og skal derfor fortolkes i overensstemmelse med momssystemdirektivets formål. Det er ikke altid en fordel for virksomheder med den EU-konforme fortolkning, da det kan komme staten til gode ved en eventuel tvist. Et vigtigt princip i momssystemdirektivet er momsens neutralitet, den skal overholdes for ikke at skævvride markedet eller påvirke forbrugerens dispositioner. Derfor er det også meningen at de individuelle fritagelser skal udfases, det har indtil videre taget mange år at komme af med få og er nok ikke realistisk at alle

⁸ Lov nr. 363 af 14. maj 1992.

fritagelserne bliver fjernet. Momsfritagelsen på levering af fast ejendom med tilhørende jord er hjemlet i momssystemdirektivet artikel 135, stk. 1, lit. j.

2.3. Momsloven

Den danske momslov er vedtaget ved lov nr. 420 12. juni 2009 og trådte i kraft 1. januar 2011. Hovedformålet med den nye momslov var at det danske momssystem skulle følge momssystemdirektivet fra EU. For at følge momssystemdirektivet skal der således vedtages en lov i Danmark, som gøre det muligt at opkræve moms. Det gør jeg sig også gældende i dansk ret at hvis en myndighed skal have kompetence til at opkræve skatter og afgifter skal det være fæstet i en lov jf. Grundloven § 43.

Som en del af den nye momslov blev det besluttet, at den danske fritagelse for moms på alle ejendomme skulle ændres så den følger momssystemdirektivet. Som en del af begrundelsen for delvist at fjerne fritagelsen, blev der lagt vægt på den skævvridning fritagelsen gav, da det var mere fordelagtigt at købe en nyopført bygning sammenlignet med selv at opføre en ny bygning. I lovforslaget beskrives det som om at en begunstiggelse ophæves, hvilket vil medføre en mere effektiv allokering af ressourcerne i ejendoms- og byggebranchen.⁹ Det gøres også klart i lovforslaget at det ikke er muligt at få fritagelsen tilbage, når den først er afsagt. Der kan ikke laves en ny fritagelse derfor er Danmark nu tvunget til at følge momssystemdirektivet indenfor dette område.

Som udgangspunkt er levering af fast ejendom momsfrigtaget jf. Momsloven § 13, stk. 1, nr. 9, undtagelsen fra fritagelsen skal findes i Momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra a) og b). Levering af en ny bygning eller en ny bygning med tilhørende jord er derfor momspligtig, ligeledes er levering af en byggegrund momspligtig. Det pointeres at det ikke har nogen betydning om grundet er byggemodnet eller ej. Momsloven definerer ikke begrebet fast ejendom, det er underlagt skatteministeren at definere dette nærmere jf. Momsloven § 13, stk. 3, definitionen findes i moms bekendtgørelsen § 54-56.

2.4. Levering af fast ejendom

I dette afsnit vil regelgrundlaget bag levering af fast ejendom blive beskrevet. Det vil blive beskrevet både med baggrund i momsloven og momssystemdirektivet. Det bliver beskrevet for at belyse en

⁹ 2008/1 LSF 203, 2.1.2. forslagens indhold.

af de vigtigste forhold til besvarelse af afhandlingens problemformulering. Der vil blive fokuseret på levering af en ny bygning og levering af en eksisterende bygning.

2.4.1 Momspligten ved levering af ejendom med eksisterende bygning.

Momssystemsdirektivet fritager levering af bygninger eller dele heraf med tilhørende jord jf. Artikel 135, stk. 1, lit j). Herefter henvises der til momssystemsdirektivets artikel 12, stk. 1, lit. a), som undtager leveringen af en bygning med eller en del af en bygning med tilhørende jord inden første indflytning. Der skelnes derfor mellem levering af en nyopført bygning og en gammel bygning. En bygning defineres som en hver grundfast konstruktion jf. Momssystemsdirektivet artikel 12, stk. 2. Der gives lov til at medlemsstaterne kan definere hvornår en bygning er taget i brug og kan defineres som gamle bygninger som er momsfristaget, fristen må dog ikke overgå 2 år og 5 år.

Det står klart i momsloven at levering af en fast ejendom er en del af fritagelserne i momsloven jf. Momsloven § 13, stk. 1, nr. 9. Det er også klart at levering af en ny bygning eller en ny bygning med tilhørende jord ikke er omfattet af denne fritagelse jf. Momslovens § 13, stk. 1, nr. 9), lit. a). Problematikken opstår når der skal skelnes mellem om en bygning er ny eller gammel. For at forstå forskellen vil der herefter være en forklaring om hvad der defineres som en bygning og hvordan den kategoriseres som ny eller gammel.

Definitionen af en bygning findes to steder, første sted er i lovforslaget¹⁰ til momsloven og andet sted er i momsbekendtgørelsen.¹¹ Det er momsbekendtgørelsen som har retlig virkning, det er derfor den som vil blive refereret her, det skal dog bemærkes at definitionen er ens og. I momsbekendtgørelsen lyder det således at begrebet en bygning forstås grundfaste konstruktioner, som er færdiggjort til det formål, de er bestemt til.¹² Der er derfor brug for at fastsætte hvad en grundfast konstruktion er, der er i lovforslaget opgjort eksempler på hvad grundfastkonstruktioner kan være. Her opremses som eksempel på grundfaste konstruktioner parkeringspladser, transformerstationer og broer det skal derfor være et objekt som er klart forbundet med grunden. Det fremgår også af bekendtgørelsen, at den grundfaste konstruktion er færdiggjort til det formål de er bestemt til, det fremgår dog ikke, hvordan det fastlægges om konstruktionen er færdiggjort til et bestemt mål.

¹⁰ 2008/1 LSF 203 fremsat d. 22. april 2009, afsnit 2.1.2.

¹¹ BEK nr. 808 af 30. juni 2015, momsbekendtgørelsen.

¹² BEK nr. 808 af 30. juni 2015, momsbekendtgørelsen § 54, stk. 1.

Når det er fastslået at der er tale om en bygning bliver det vigtige for momspligten at fastslå om det er en ny bygning eller en gammel bygning, da dette er med til at afgøre momspligten. Det er igen i momsbekendtgørelsen at reglerne for dette skal findes. Der er ikke nogen definition på hvornår en bygning er gammel, derfor må det slutes modsætningsvist for at finde dette.

Der er tydeligt i momsbekendtgørelsen § 54, stk. 2 opgjort, hvornår en bygning er ny og dermed pålagt moms. Først gøres det klart at en bygning er ny inden første indflytning, det vil sige at en bygning er ny før der er flyttet personer, personale eller brugsgenstande ind. Herefter gøres de klart at en bygning også er ny på dagen for levering efter indflytning, hvis leveringen sker mindre end 5 år efter dagen for bygningens færdiggørelse. En bygning er derfor momspligtig ved salg op til 5 år efter færdiggørelsen af bygningen, hvis bygningen handles igen indenfor denne 5-årige periode er den stadig anset som en ny bygning og der er derfor momspligt på handlen.

En bygning kan også ved væsentlig til- eller ombygning blive anset som en ny bygning jf. Momsbekendtgørelsen § 55, ved et sådan tilfælde vil bygningen også være anset som ny ligesom i § 54 tilfælde. For at en tilbygning skal ændre bygningens status fra gammel bygning til ny, skal værdien af denne overstige 50 procent af beregningsgrundlaget, ved en ombygning skal værdien overstige 25 procent af beregningsgrundlaget.

Det kan ud fra de overstående bestemmelser for hvornår en bygning er ny også bestemmes hvornår en bygning anses for at være gammel og derfor momsfritaget jf. Momsloven § 13, stk. 1, nr. 9). En bygning er derfor momsfritaget når der er gået mere end 5 år siden første levering, der ikke er sket væsentlig til- eller ombygning i henhold til momsdirektivets procentsatser. Fritagelser skal tolkes strengt, da det normale princip er at alle erhvervsmæssige transaktioner skal pålægges moms jf. Momsloven § 4, stk. 1. Derfor må vurderingen om en bygning er momsfritaget ikke strække sig videre end det klart kan tolkes af lovens ordlyd.

2.4.2. Levering af en byggegrund

Levering af en byggegrund blev med momsloven som trådte i kraft 1. januar 2011 momspligtig. Det skete som en implementering af momssystemdirektivet. Leveringen af ubebygget fast ejendom er

ikke momspligtig jf. Momssystemdirektivet artikel 135, stk. 1, lit. k), i denne bestemmelse gøres det dog klart at de i momssystemdirektivet artikel 12, stk. 1, lit. b) nævnte byggegrunde ikke er medtaget. Det er selvfølgelig implementeret i dansk lov, EU giver de forskellige stater mulighed for specifikt at definere, hvordan en byggeplads skal differentieres fra en moms fritaget ubebygget grund. Derfor vil der først blive redegjort for bestemmelserne i momssystemdirektivet og herefter deres implementering i momsloven og momsbekendtgørelsen.

2.4.2.1. Momssystemdirektivet artikel 135, stk. 1, lit. k) og artikel 12, stk. 1, lit. b)

En byggegrund er som beskrevet ikke en del af fritagelsen, det lyder i momssystemdirektivet artikel 135, stk. 1, lit k), at levering af en ubebygget fast ejendom bortset fra de i artikel 12, stk. 1 litra b), nævnte byggegrunde. Ud fra dette gøres det klart at definitionen af en byggegrund skal findes i artikel 12 og at en byggegrund ikke kan være bebygget ved leveringen. I momssystemdirektivet artikel 12, stk. 3 kan der udledes to ting, først at det ikke må have betydning om grundet er modnet eller ej og andet at yderligere defineringer af en byggegrund overlades til medlemsstaterne. Der er derfor ikke store krav til definitionen af en byggegrund fra EU, derfor er det også meget vigtigt at opretholde det ufravigelige krav som er omkring byggemodning.

Ved en så fri mulighed for at definere byggegrundsbegrebet, kan det give en mulighed for skævridding af momsreglerne på tvær af landegrænser, det er derfor vigtigt at medlemslandene har stor fokus på opretholdelse af momsens neutralitet og direktivets formål om harmonisering af afgiftsområdet.

2.4.2.2. Momsloven § 13, stk. 1, nr. 9), lit. b) og momsbekendtgørelsen § 56

Byggegrundsbegrebet skal som tidligere skrevet ifølge momssystemdirektivet fastlægges af medlemsstaterne, derfor er det også defineret i den danske momslov og momsbekendtgørelsen. Det fremgår også i den danske lov at byggegrundsbegrebet ikke er afhængig af om grunden er byggemodnet. Modningskriteriet er ikke i den danske lov skrevet ordret efter momssystemdirektivet, men skrevet således, levering af en byggegrund, uanset om den er byggemodnet. Det antages dog at have samme betydning og derfor at være en fuld implementering af hensigten med momssystemdirektivet. Derfor har det ingen betydning om en grund er modnet eller ikke modnet, når der skal laves en vurdering om en grund er en byggegrund og derfor momspligtig.

Da der ikke er en nærmere beskrivelse af en byggegrund i momsloven end modningskravet, er det moms bekendtgørelsen som skal ligge til grund for definitionen af en byggegrund. Det er moms bekendtgørelsens § 56, stk. 1 der kan give os grundlaget for en sådan definition. Der er to krav i bekendtgørelsen om hvad der skal være opfyldt for at en grund kan defineres som en byggegrund. Første krav er at grunden skal være ubebygget, andet krav er at grunden efter lov om planlægning, herefter planlægningsloven, er udlagt til formål som muliggøre opførelse af bygninger. Herunder vil de to krav blive gennemgået.

Kravet om et ubebygget areal står klart og tydeligt i moms bekendtgørelsen. Ordet areal er ikke videre defineret i forarbejderne, men ud fra ordets betydning, må det antages at kunne sidestilles med en grund. Når et areal skal vurderes som ubebygget, skal det vurderes hvad en bygning er, det er gjort i moms bekendtgørelsens § 54, stk. 1, det antages at samme forudsætning gør sig gældende her. Derfor skal en grund for at kunne være ubebygget ikke have grundfaste konstruktioner som er færdiggjort til deres formål.

Planloven har til formål at fastlægge de overordnede rammer for arealers anvendelse i Danmark.¹³ Ved at lade planloven være bestemmende for om en ubebygget grund er en byggegrund, bliver det nationalt defineret. Planloven lovgiver om meget mere end byggetilladelser og muligheden for at få lov til at bygge, derfor vil den ikke blive nærmere analyseret, her vil der kun komme grundelementerne som muliggør opførelse af en bygning. Det står klart at, hvis det ifølge planloven ikke er muligt at opføre en bygning, så kan grunden ikke pålægges momspligt. For at en grund skal være lovlig at bebygge i Danmark, skal det være lovligt i forhold til lokalplanen, men også i forhold til nationale regler om bebyggelse. Det er derfor både kommunens lokalplaner som skal give lov til bebyggelse og de nationale regler eksempelvis som miljøhensyn. Når der efter disse regler er givet lov til at bygge i form af en byggetilladelse eller en lokalplan som giver mulighed for en byggetilladelse, kan grunden karakteriseres som en byggegrund.

¹³ LBK nr. 287 af 16. april 2018, § 1, stk. 1, planloven

3. EU-retten

I dette kapitel vil retspraksis fra EU-retten blive analyseret, dette med henblik på at kategorisere og udpege de bærende punkter i en vurdering af det retslige grundlag ved køb og salg af byggegrunde. Dommen vil blive gennemgået så den ældste dom bliver gennemgået først og derefter i kronologisk rækkefølge.

3.1. Gemeente Emmen

Sagen omhandler Emmen kommune som i 1992 leverede otte ubebyggede grunde, som var beregnet til boligbyggeri.¹⁴ Før salget af disse grunde var der udført arbejder som vil gøre det nemmere at etablere boliger på grundene. Disse arbejder bestod af anlæggelse af vej, kloak, vand, gas, el, telefoni og kabel-tv. Emmen kommune mente ikke der ifølge den Hollandske lovgivning var tale om bearbejdet fast ejendom som følge af det forudgående anlægsarbejde på grundene.¹⁵ Afgiftsmyndigheden var uenig og mente at hver grund havde fået installationer udelukkende til brug for den enkelt grund eller at grunden havde undergået en bearbejdning. Sagen blev indbragt for Gerechtshof i Holland, denne fandt det nødvendigt at foreligge præjudicielle spørgsmål for EU-retten. Spørgsmålene er stillet i præmis 13, det vil ikke give mening at gengive dem fuldt her, derfor vil der kun være et udpluk af spørgsmålene. Der lægges stor vægt på at prøve og få en beskrivelse af udtrykket byggemodnet og hvilken bearbejdning der skal til for at en grund kan anses for at være byggemodnet. Det præciseres at den forelæggende ret som hovedpunkt ønsker svar på, om der på en byggemodnet grund skal udføres særlige byggemodningsarbejder for, at den kan kvalificeres som en byggegrund i sjette direktivs forstand.¹⁶

Kommissionen gør i dommen følgende ting gældende. Levering af en byggegrund udgør en undtagelse fra en fritagelse, det betyder at levering af en byggegrund falder under sjette momsdirektivs almindelige ordning, hvor alle afgiftspligtige transaktioner er afgiftspligtige. Det pointeres også, at det i sjette momsdirektiv overlades til medlemsstaterne at definere hvad en byggegrund er, men at medlemsstaterne ikke kan anlægge en streng fortolkning af hvornår en grund defineres som en byggegrund. Medlemsstaterne skal betragte allerede byggemodnede grunde som byggegrunde, men

¹⁴ C-468/93, Gemeente Emmen, præmis 9.

¹⁵ C-468/93, Gemeente Emmen, præmis 10.

¹⁶ C-468/93, Gemeente Emmen, præmis 14.

også samtlige grunde som kan bebygges. Der er dog en klar ret for medlemsstaterne til at definere hvilke kriterier der skal forelægges for at en grund bliver anset som en byggegrund.¹⁷ Retten påtaler at hvis kommissionens udtalelse skulle følges, vil det indebære at der skulle laves en fællesskabsdefinition af udtrykket byggegrund.¹⁸

Det fremhæves i dommen at det i sjette momsdirektiv artikel 4, stk. 3, litra b) klart tilkommer medlemsstaterne at definere hvilke grunde der skal betragtes som byggegrunde, det samme gør sig gældende i sjette momsdirektivs artikel 13, punkt B, litra h).¹⁹ Både det oprindelige forslag og det ændrede forslag til sjette momsdirektiv indeholdt en fælles definition af byggegrunde, Rådet vedtog dog ingen af disse forslag og gav derfor medlemsstaterne ret til at definere udtrykket byggegrund. Det pointeres fra domstolen at domstolen allerede har taget stilling til at denne ikke kan give en ensartet fællesskabsdefinition, når der i en forordning er henvist til at medlemsstaterne skal definere, udtrykker på nationalt plan.²⁰

Der er i sjette momsdirektiv artikel 4, stk. 3, litra b) nævnt at en grund kan defineres som en byggegrund om den er byggemodnet eller ikke er byggemodnet. Det fremhæves i dommen at ordet eller viser, at der i bestemmelsen ikke lægges vægt på den bearbejdningsgrundende, har gennemgået.²¹ Udtrykket byggegrund dækker derfor både over grunde som har været byggemodnet, men også grunde som ikke har været byggemodnet, i begge tilfælde gør det sig gældende at grundene skal falde indenfor definitionen af en byggegrund fra den respektive medlemsstat. Ved den medlemsstaternes nationale definering af udtrykket byggegrund, skal medlemsstaterne følge formålet med sjette momsdirektivs artikel 13, punkt B, litra h) der alene er at afgiftsfritage leveringer af ubebyggede grunde, der ikke er beregnet til at tjene til opførelse af en bygning.²²

EU-domstolen udtaler i domsafsigelsen at det er overladt til medlemsstaterne at definere udtrykket byggegrund i den forstand, hvori det anvendes i artikel 13, punkt B, litra h) sammenholdt med artikel

¹⁷ ¹⁷ C-468/93, Gemeente Emmen, præmis 17.

¹⁸ ¹⁸ C-468/93, Gemeente Emmen, præmis 18.

¹⁹ ¹⁹ C-468/93, Gemeente Emmen, præmis 20.

²⁰ ²⁰ C-468/93, Gemeente Emmen, præmis 22.

²¹ ²¹ C-468/93, Gemeente Emmen, præmis 24.

²² ²² C-468/93, Gemeente Emmen, præmis 25.

4, stk. 3, litra b) i sjette momsdirektiv.²³ Det er derfor medlemsstaternes ret at definere, hvordan disse vil definere udtrykket byggegrund, så længe medlemsstaterne følger formålet med bestemmelserne herom i sjette momsdirektiv. EU-domstolen konkluderer at det ikke tilkommer denne at præcisere, i hvilket omfang en ubebygget grund skal være byggemodnet for at kunne betragtes som en byggegrund i direktivets forstand.²⁴ Det er pointeret i dommen at udtrykket eller, som tidligere beskrevet, i artikel 4, stk. 3, litra b) betyder at der i bestemmelsen ikke lægges vægt på den bearbejdning grundende har gennemgået, herunder byggemodning, men at det bærende kriterie er om medlemsstaternes definition af en byggegrund er blevet opfyldt.

3.2. Don Bosco

I sagen har Stichting Leusderend (herefter sælger), solgt en grund som var bebygget med to ældre bygninger (herefter ejendommen).²⁵ Don Bosco købte ejendommen af sælger, med henblik på at nedrive de eksisterende bygninger og bygge nye bygninger på grunden. Det indgik som en del af aftalen omkring købet, at sælger skulle søge om tilladelse til nedrivning af de eksisterende bygninger, indgå aftale om nedrivning af de eksisterende bygninger og betale for omkostningerne i forbindelse med nedrivningen. Det blev aftalt at omkostningerne til at fjerne de eksisterende bygninger skulle resultere i en tilsvarende forøgelse af købsprisen, med undtagelse af udgifterne til fjernelse af asbest som sælger selv skulle betale.²⁶ Don Bosco betaler derfor for nedrivningen af de eksisterende bygninger, ved en forøgelse af den oprindelige salgspris. Nedrivningstilladelsen blev givet d. 27. august 1999, med en betingelse om at asbesten skulle fjernes før nedrivning kunne begynde. Entreprenøren begyndte arbejdet med nedrivningen om morgenen d. 30. september 1999, samme dag til middag blev ejendommen leveret til Don Bosco. Ved leveringen var en del af belægningen mellem bygningerne blevet fjernet, og en del af sidefacaden på en af bygningerne var blevet trykket ind, vinduesrammer, karme og murværk var derfor blevet beskadiget.²⁷ Arbejdet med at fjerne aspesten blev først påbegyndt efter levering af ejendommen, herefter blev bygningerne revet ned og Don Bosco lod nye bygninger opføre på ejendommen for egen regning.

²³ ²³ C-468/93, Gemeente Emmen, præmis 26.

²⁴ ²⁴ C-468/93, Gemeente Emmen, præmis 26.

²⁵ C-461/08, Don Bosco, præmis 10.

²⁶ C-461/08, Don Bosco, præmis 11.

²⁷ C-461/08, Don Bosco, præmis 14.

Don Bosco modtager en efteropkrævning fra den Hollandske afgiftsmyndighed for en overdragelsesafgift, denne mener Don Bosco dog ikke han skal betale, da det er hans opfattelse, at transaktionen er momspligtig og derfor fritaget for den hollandske overdragelsesafgift.²⁸ Don Bosco anlægger sagen ved den Hollandske domstol, her finder de ved Gerechtshof te Amsterdam at levering af ejendomme var fritaget for omsætningsafgift og at der derfor ikke skal betales moms. Denne kendelse er Don Bosco ikke enig og iværksætter derfor en kassationsanke til prøvelse af Gerechtshof te Amsterdams dom. Don Bosco mener at efter sjette momsdirektiv artikel 13, punkt B, litra h) og artikel 4, stk. 3, litra b), burde levering af ejendommen være momspligtig.²⁹ Retten i Holland finder det tvivlsomt, at levering af en delvist nedrevet bygning med henblik på at bygge nye bygninger, kan kategoriseres som levering af en eksisterende bygning og derved være momsfrataget.³⁰ Retten finder også en problematik i forhold til momsens neutralitet. Der argumenteres for, at ved en momsfri handel, vil arbejderne før første indflytning ikke være fradrags berettiget og derfor vil momsen på nedrivningen indgå i prisen på bygningen. Hvis leveringen af bygningen er momspligtig, vil alt moms under nedrivning kunne blive fratrukket.³¹ Retten udtaler dog at ved en handel, hvor det er køber som planlægger, udføre alle arbejder og lader udgifter hertil fakturerer til sig selv i forhold til nedrivning og nybyg. Her er det mere oplagt at konkludere at sælger rent faktisk leverer en gammel bygning, som derfor er momsfrataget.³²

Da Hoge Raad der Nederlanden mener at afgørelsen af tvisten afhænger af fortolkningen af sjette momsdirektiv. Derfor beslutter retten at forelægge sagen for EU-domstolen ved 4 præjudicielle spørgsmål. Første spørgsmål lægger vægt på fortolkningen af sjette momsdirektivs artikel 13, punkt B, litra g) sammenholdt med artikel 4, stk. 3, litra a). Skal det fortolkes således at levering af en bygning, der med henblik på at blive bygge nye bygninger delvist er blevet revet ned, skal anses som et momspligt salg.³³ For at en bygning skal anses som momspligtig skal grunden anses som en byggegrund og derfor kan det også tolkes som der spørges om grunden ændre karakter til en byggegrund i denne situation. Andet spørgsmål går på, om det har betydning af besvarelsen af det

²⁸ C-461/08, Don Bosco, præmis 17.

²⁹ C-461/08, Don Bosco, præmis 19.

³⁰ C-461/08, Don Bosco, præmis 20.

³¹ C-461/08, Don Bosco, præmis 21.

³² C-461/08, Don Bosco, præmis 22.

³³ C-461/08, Don Bosco, præmis 23, spørgsmål 1).

tidligere spørgsmål om hvilke af parterne der har givet nedrivningen af bygningen i opdrag og lader udgifterne hertil fakturere til sig selv. Spørgsmålet er ment således at i en situation, hvor sælger har givet nedrivningen i opdrag og lader nedrivningen fakturere til sig selv, kun er her der findes momspligt.³⁴ Dette spørgsmål vil kunne give svar på om det har nogen betydning, hvilken del af opgaven de forskellige parter udføre og betaler for. Tredje spørgsmål går på, om det har betydning for momspligten i det første spørgsmål om det er sælger eller køber af grunden med bygningerne, der har udarbejdet planerne for byggeriet. Det skal forstås således, at der kun er momspligt, hvis sælger har udarbejdet planerne for byggeriet.³⁵ Fjerde og sidste spørgsmål er aktuelt ved en bekræftelse af det første spørgsmål og lyder således "Er enhver levering, der finder sted efter det tidspunkt, hvor nedrivningsarbejdet er påbegyndt, eller efter et senere tidspunkt, særligt efter det tidspunkt, hvor nedrivningen er væsentligt fremskredet, da momspligtigt?"³⁶ Her søger retten at finde et svar på om, der altid vil være momspligt når leveringen finder sted efter nedrivningen er påbegyndt. Der søges også svar på om det har betydning om nedrivning er væsentligt fremskredet, her vil det også være nødvendigt at have en klar definition på hvornår nedrivningen er væsentligt fremskredet. Det beskrives i dommen at spørgsmålene vil blive behandlet samlet.

Det bliver i dommen gjort klart at de i sjetten momsdirektivs artikel 13 nævnte fritagelser, ifølge fast retspraksis, skal fortolkes strengt. Den strenge fortolkning anvendes da en fritagelse er en undtagelse fra det almindelige princip, hvorefter moms opkræves af alle leveringer af goder og tjenesteydelser som udføres af en afgiftspligtig person. Når der anvendes en streng fortolkning af undtagelserne, er det dog vigtigt at overholde de principper og regler som sådan en fortolkning er underlagt. Et krav er at princippet om afgiftsneutralitet selvfølgelig skal følges, da det er en af grundpillerne i momssystemet. En streng fortolkning må ikke gå imod de formål som forfølges med fritagelsen. De udtryk der er anvendt i sjetten momsdirektiv artikel 13, må derfor ikke miste deres virkning ved en streng fortolkning.³⁷ Momsfritagelsen i sjetten momsdirektiv artikel 13, punkt B, litra g) forudsætter at genstanden for leveringen, skal være en bygning eller dele heraf med tilhørende jord.³⁸ Sjetten

³⁴ C-461/08, Don Bosco, præmis 23, spørgsmål 2).

³⁵ C-461/08, Don Bosco, præmis 23, spørgsmål 3).

³⁶ C-461/08, Don Bosco, præmis 23, spørgsmål 4).

³⁷ C-461/08, Don Bosco, præmis 25.

³⁸ C-461/08, Don Bosco, præmis 26.

momsdirektivs artikel 4, stk. 3 litra a) beskriver at ved en bygning forstås enhver grundfast konstruktion.

I dommen bliver det gjort klart at afgørelsen falder på baggrund af en vurdering om transaktionerne i sagen, skal anses som særskilte og indbyrdes uafhængige transaktioner, som derfor skal bedømmes hver for sig eller om det skal anses som en kompleks transaktion. En kompleks transaktion er sammensatte af flere elementer. Det fremgår af sjette momsdirektivs artikel 2 at leveringer og ydelser sædvanligvis skal anses som en særskilt og uafhængig transaktion. Der er dog visse tilfælde, hvor flere enkeltstående transaktioner kan udgøre en enkelt transaktion, for at sådan en situation kan opstå skal ydelserne være afhængige af hinanden.³⁹ Sådan en situation opstår når to eller flere elementer, eller handlinger er så nært forbundne, at de objektivt set udgør en enkelt udelelig økonomisk transaktion, som det ville være kunstigt at opdele.⁴⁰ Der er en praksis fra EU-domstolen om håndtering af transaktioner med flere led, det er derfor fastlagt hvordan sådan en situation skal håndteres. Der skal ved en transaktion som består af flere elementer og handlinger, tages hensyn til samtlige omstændigheder, når det skal afgøres om transaktionerne skal anses som flere af hinanden uafhængige transaktioner eller som en enkelt transaktion. Der skal derfor i denne sag tages hensyn til, de handlinger som sælgeren har udført, når der tages stilling til om salget er momspligtigt eller ej. Her skal der altså fastslås, at de handlinger sælgeren udføre er nært forbundne i momsmæssig henseende. Det vil være en selvstændig vurdering fra sag til sag, om handlingerne er nært forbundne. Det er i sagen gjort klart, at de handlinger sælgeren har udført, i momsmæssig henseende, er nært forbundne. Her pointeres det at nedrivningen og leveringen har overlappet hinanden. Det økonomiske formål med de handlinger sælgere udførte, var at tilvejebringe en grund som var klar til at blive bebygget. der kan derfor ikke, uden at skabe en kunstig opdeling, lægges til grund at Don Bosco fra sælgeren først har erhvervet gamle bygninger med tilhørende jord. Bygningerne vil ikke have nogen nytteværdig for Don Bosco, nytteværdien bliver først skabt ved de ydelser, som tilvejebragte nedrivningen af de eksisterende bygninger.⁴¹ Grunden fik derfor kun nytteværdig fordi, de eksisterende bygninger blev revet ned og der er derfor en økonomisk sammenhæng.

³⁹ C-461/08, Don Bosco, præmis 36.

⁴⁰ C-461/08, Don Bosco, præmis 37.

⁴¹ C-461/08, Don Bosco, præmis 39.

Det bliver beskrevet i dommen at når en grund med eksisterende bygninger bliver solgt. Med henblik på at tilvejebringe en grund hvorpå der kan opføres ny bebyggelse, og nedrivningen allerede er påbegyndt ved overdragelsen. Så er genstanden for handlen i momsmæssig henseende som helhed at betragte som en levering af en ubebygget grund og ikke af den eksisterende bygning med tilhørende jord.⁴² Det pointeres at en sådan transaktion ikke er omfattet af momsfritagelse, dette uafhængigt af, hvor langt nedrivningen af den eksisterende bygning er fremskredet ved overleveringen af ejendommen.⁴³ Det Gøres klart fra EU-domstolen at det er medlemsstaterne som skal definere, hvordan de nationalt kategorisere en grund som en byggegrund. Det er derfor en national vurdering, om levering af en ubebygget grund som i denne sag, vil blive kategoriseret som en byggegrund. Der henvises til Gemeente Emmen dommen, som er gennemgået i afsnit 3.1., det er derfor de regler som også skal følges her når det afgøres om en ubebygget grund skal anses som en byggegrund.⁴⁴

3.3. J.J. Komen

Sagen omhandler J.J. Komens (herefter Komen) køb af ejendomsretten til en del af en fast ejendom, som bestod af forretningslokaler, Leveringen fandt sted den 6. februar 2004. Inden overdragelsen af ejendommen, var der af sælgeren udført en række nedrivningsarbejder. Disse var udført med henblik på at ombygge den handlede ejendom til en ny bygning. Komen udførte efter erhvervelsen af ejendommen renoverings- og ombygningsarbejde. Det samlede arbejde med nedrivning, renovering og ombygning var derfor udført for Komen og sælgers regning, og førte tilsammen til opførelsen af en ny bygning. De forskellige arbejder udført på bygning, medførte på intet tidspunkt, at der opstod en ubebygget grund.⁴⁵ Som følge af handlen bliver Komen opkrævet overdragelses afgift. Komen vil ikke vedkende sig pligten, til at betale afgiften og klager derfor over denne. Klagen ender til sidst med en kassationsanke, her er den nationale domstol i tvivl om hvorvidt levering af en bygning, som er ved at blive ombygget med henblik på etablering af en ny bygning, kan kategoriseres som levering af en ny bygning før første indflytning eller som levering af en gammel bygning. Retten er også i tvivl om, det har betydning hvor langt ombygningsarbejdet er fremskredet på tidspunktet for leveringen, om det er sælger eller køber som ønsker arbejdet udført og om det har betydning om det er sælger eller køber som starter arbejderne og hvilken i disse som betaler udgifterne hertil

⁴² C-461/08, Don Bosco, præmis 40.

⁴³ C-461/08, Don Bosco, præmis 41.

⁴⁴ C-461/08, Don Bosco, præmis 43.

⁴⁵ C-326/11, J.J. Komen, præmis 10.

eller om udgifterne betales samlet.⁴⁶ Derfor forelægger Hoge Raad der Nederlanden følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra g), sammenholdt med artikel 4, stk. 3, litra a), [...] fortolkes således, at levering af en bygning, på hvilken sælger forud for leveringen med henblik på at etablere en ny bygning har udført ombygningsarbejde (renovering), som efter leveringen fortsættes og færdiggøres af køber, ikke er fritaget for moms?»⁴⁷

Det pointeres i dommen at de beskrevne fritagelser i sjette momsdirektivs artikel 13, ifølge fast retspraksis skal fortolkes streng. Fritagelser udgør en undtagelse fra det almindelige princip om, at der opkræves moms af enhver levering af goder og tjenesteydelser som udføres mod betaling af en afgiftspligtig person. Den strenge fortolkning skal dog følge de formål der forfølges med fritagelserne, fortolkningen skal også respektere afgiftens neutralitet. Det betyder at den strenge fortolkning ikke må resultere i at sjette momsdirektiv artikel 13 fortolkes således at de anvendte udtryk mister deres virkning.⁴⁸ Ydermere pointerer EU-domstolen at parternes erklærede hensigt vedrørende pligten til at betale moms af en transaktion skal tages i betragtning i forbindelse med en samlet vurdering af en transaktions omstændigheder. Forudsætningen for at tage disse hensigter i betragtning er at de kan understøttes af objektive beviselementer.⁴⁹ Som et eksempel på et objektive beviselement gives, hvor langt ombygningsarbejdet, udført af sælger, er fremskredet på tidspunktet for leveringen til køber, og den faste ejendoms anvendelse på dette tidspunkt.⁵⁰ Det tilkommer de nationale retter at sikre transaktionen ikke er sat kunstigt sammen og blot foretages med det formål at opnå en afgiftsmæssig fordel. Der forelægger retspraksis fra EU-retten, som danner belæg for jf. sag C-504/10, præmis 51 og sag C-162/06, præmis 28.⁵¹ Der skal derfor være objektive beviselementer, som den nationale ret kan anvende til at foretage en vurdering om transaktionen er kunstigt sammensat.

⁴⁶ C-326/11, J.J. Komen, præmis 18.

⁴⁷ C-326/11, J.J. Komen, præmis 19.

⁴⁸ C-326/11, J.J. Komen, præmis 20.

⁴⁹ C-326/11, J.J. Komen, præmis 33.

⁵⁰ C-326/11, J.J. Komen, præmis 34.

⁵¹ C-326/11, J.J. Komen, præmis 35.

I dommen bemærkes det af EU-domstolen at under omstændighederne, hvor sælger kun har udført en delvis nedrivning af bygningen, som også var forblevet delvist i brug. Det arbejde som skulle omdanne bygningen til en ny bygning blev udført af køberen J.J. Komen.⁵² Derfor kan en sådan levering ikke kvalificeres som levering af en bygning inden første indflytning. Derfor skal det præjudicielle spørgsmål besvares som følger:

Artikel 13, punkt B, litra g), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, sammenholdt med direktivets artikel 4, stk. 3, litra a), skal fortolkes således, at den fritagelse for merværdiafgift, som er fastsat i førstnævnte bestemmelse, omfatter en levering af en fast ejendom, der består af en grund og en gammel bygning, som er under ombygning til en ny bygning, som den, der er omhandlet i hovedsagen, hvor den gamle bygning på leveringstidspunktet kun var blevet delvist nedrevet og i det mindste delvist stadig anvendtes som bygning.⁵³

3.4. Woningstichting Maasdriel

Den 13. november 2006 indgår Woningstichting en købsaftale med Maasdriel kommune (herefter sælger) om køb af en grund. På datoen for aftalen var der en eksisterende bygning på grunden og en asfalteret parkeringsplads. Det var i købsaftalen specificeret at "overdragelsen af det købte skal ske i byggemoden stand"⁵⁴, dette med henblik på at Woningstichting havde planer om at opføre boliger på grunden, eventuelt kombineret med kontor- og parkeringsfaciliteter. Det var blevet aftalt at sælger skulle lade de eksisterende bygninger nedrive, omkostningerne til dette blev lagt oveni i købsprisen, dog var der en aftale om at prisen højst kunne forøges med 22.000 EUR. Sælger lod bygningen nedrive før overdragelsen af bygningen, ved overdragelsen var parkeringspladsen i brug og derfor ikke fjernet. Woningstichting byggeplaner var stadig i projekteringsfasen og der var derfor endnu ikke givet byggetilladelse til projektet.⁵⁵

Da Woningstichting var af den overbevisning at købet af ejendommen, ville kategoriseres som køb af en byggegrund, betalte denne moms af leveringen. Afgiftsmyndigheden mente at

⁵² C-326/11, J.J. Komen, præmis 38.

⁵³ C-326/11, J.J. Komen, præmis 39.

⁵⁴ C-543/11, Woningstichting Maasdriel, præmis 9.

⁵⁵ C-543/11, Woningstichting Maasdriel, præmis 11.

det var en levering af en ubebygget grund og det derfor ikke var en momspligtig levering. Afgiftsmyndighedens opkrævning af overdragelses afgift blev appelleret, og endte med en kassationsanke ved Hoge Raad der Nederlanden, som beslutter at forelægge EU-domstolen præjudicielle spørgsmål vedrørende sagen. Første spørgsmål omhandler medlemsstaternes ret til at definere begrebet byggegrund og hvor vidt denne ret går. Kan en medlemsstat erklære, at overdragelse af en ubebygget grund, der er opstået ved nedrivning af eksisterende bygninger, er fritaget for moms, også når nedrivningen er sket med henblik på igen at opføre bygninger på grunden.⁵⁶ Der spørges også om muligheden for at begrænse sig til kun at tage hensyn fra det tidspunkt, hvor en ubebygget grund er opstået og derved ikke tage tidligere nedrivninger i betragtning.

Det bemærkes i dommen at de udtryk som anvendes til at beskrive fritagelserne momssystemsdirektivet artikel 135, ifølge fast retspraksis skal fortolkes strengt. En undtagelse fra det almindelige princip om, at moms opkræves af enhver levering af goder og enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person. Den strenge fortolkning må ikke være årsag til at de formål som forfølges med fritagelserne ikke kan opretholdes. Fortolkningen skal også overholde de almindelige krav om afgiftsneutralitet, som er uadskilleligt forbundet med momssystemet.⁵⁷ Denne praksis følges jf. J.J. Komen, som i tidligere afsnit er blevet gennemgået. Det bemærkes også at medlemsstaterne ved en national definition af byggegrunde, er forpligtiget til at iagttage formålet med momssystemsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra k), hvilket udelukkende er at momsfrigage levering af ubebyggede grunde, der ikke er bestemt til at tjene til opførelse af en bygning.⁵⁸ Som nævnt skal princippet om afgiftsneutralitet overholdes, da det er et grundlæggende princip i det fælles moms-system. Dette er vigtigt for at sikre at sammenlignelige leveringer af fast ejendom, ikke på et momsretligt plan behandles forskelligt, da dette kan være med til at skævvride et marked. Det pointeres derfor at det er nødvendigt at samtlige ubebyggede grunde, der er bestemt til opførelse af en bygning omfattes af den nationale definition.⁵⁹

⁵⁶ C-543/11, Woningstichting Maasdiel, præmis 20.

⁵⁷ C-543/11, Woningstichting Maasdiel, præmis 25.

⁵⁸ C-543/11, Woningstichting Maasdiel, præmis 30.

⁵⁹ C-543/11, Woningstichting Maasdiel, præmis 31.

Parternes erklærede hensigt om at betale moms af transaktionen, skal tages i betragtning i forbindelse med en samlet vurdering af transaktionens omstændigheder, hvis de kan understøttes af objektive beviser.⁶⁰ Her kan igen refereres til den tidligere gennemgåede EU-dom J.J. Komen, hvor de visse objektive beviser også er beskrevet. Sådanne objektive beviser kan være, hvor langt ombygningsarbejdet, som sælger har udført, er fremskredet på tidspunktet for leveringen, sælgerens forpligtelse til at foretage en nedrivning med henblik på ny bebyggelse og tidspunktet for hvornår nedrivningen har fundet sted eller er påbegyndt.⁶¹ Denne opstilling af vurderingselementer kan ikke ses som en udtømmende liste, da domstolen udtaler at disse elementer "bl.a. kan være".

Det er i denne sag ubestridt at nedrivningen af den eksisterende bygning var færdig på leveringstidspunktet, at parkeringspladsen vil blive fjernet og at begge disse handlinger blev udført, med det formål at frembringe nye bygninger.⁶² Det er den nationale ret, som skal foretage en samlet vurdering af om transaktionens omstændigheder på leveringstidspunktet, herunder parternes hensigter, for at afgøre om transaktionen vedrører en byggegrund. Dette skal selvfølgelig kunne understøttes af objektive beviser.⁶³

EU-domstolen kender at momssystemsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra k) sammenholdt med artikel 12, stk. 1 og 3 skal fortolkes således, at merværdiafgiftsfritagelsen efter den første nævnte bestemmelse ikke omfatter en som den i hovedsagen omhandlede. Det på trods af der ikke er foretaget nogen form for byggemodning, på tidspunktet for leveringen. Det skal med objektive beviser kunne bevise på tidspunktet for handlen var beregnet til at blive bebygget. Dette skal den forelæggende ret efterprøve.⁶⁴

⁶⁰ C-543/11, Woningstichting Maasdiel, præmis 32.

⁶¹ C-543/11, Woningstichting Maasdiel, præmis 33.

⁶² C-543/11, Woningstichting Maasdiel, præmis 34.

⁶³ C-543/11, Woningstichting Maasdiel, præmis 35.

⁶⁴ C-543/11, Woningstichting Maasdiel, præmis 36.

4. Dansk ret

I dette afsnit vil de vigtigste danske domme indenfor opgavens problemformulering blive gennemgået. Der vil også være en gennemgang af SKATS juridiske vejledning, denne anses som en retskilde på cirkulære basis. Derfor har den ikke bindende retsvirkning for borgere og juridiske personer, men da den har betydning for SKATS definition af begrebet byggegrund giver den et indblik i SKATS praksis. Et cirkulære har bindende virkning for myndigheden og dennes medarbejder, hvis ikke den er i klar strid med retsreglerne.

4.1. Pakhuset på Odense havn SKM2016.82.LSR

Denne sag startede med to spørgsmål til skatterådet, svaret hertil blev anket til landsskatteretten af spørger, her blev skatterådets svar ændret. SKAT besluttede at anlægge sagen ved byretten d. 9. marts 2016, d. 2. juni 2016 besluttede byretten jf. Retsplejelovens § 226, stk. 1 at henvise sagen til landsretten. Der vil først komme en gennemgang af transaktionerne i sagen, disse vil hjælpe til en bedre forståelse af afgørelsen. Herefter vil afgørelsen fra landsskatteretten blive belyst og derefter afgørelsen fra landsretten.

Sagen omhandler en grund på Odense havn, på grunden stod der en eksisterende bygning, et pakhus som blev anvendt til udlejning indtil overdragelsen. Sagens parter er køber, som driver en entreprenør virksomhed og er ejendomsudvikler (herefter KPC), og skatteministeriet. Transaktionerne i sagen omhandler grunden og ejendommen på Odense havn, denne ejendom er handlet gennem flere led. Første handel er mellem Odense Havn og KPC, denne handel var betinget af flere klausuler, som vil blive gennemgået i næste afsnit. Anden handel er mellem KPC og Boligselskabet Kristiansdal, denne handel er også betinget af visse klausuler som vil blive beskrevet efter beskrivelsen af første handel.

Odense kommune havde en intension om at udvikle havneområdet og vedtog derfor en lokalplan, som gjorde dette muligt, af lokalplanen fremgik det at pakhuset så vidt muligt skulle bevares. Da KPC købte ejendommen før den endelige lokalplan var vedtaget, med en betingelse om at sælge ejendommen videre til et boligselskab og at Odense Kommune vedtog den endelige lokalplan. Parterne forudsatte at handlen var momsfri, men aftalte også at ved tilfælde af momspligt, ville det være KPC som afholdt denne ekstra udgift.

KPC indgik en aftale med Boligforeningen Kristiansdal, her skulle Boligforeningen købe ejendommen af KPC, KPC skulle herefter forestå ombygningen af pakhuset til ungdomsboliger. Denne ombygning var en aftale om en totalentreprise i forbindelse med ombygningen af ejendommen. Der blev indgået en rammeaftale, hvor Boligforeningen som bygherre og driftsherre skulle ombygge den eksisterende bygning til boliger, og derefter udleje disse. KPC skulle gennem opgaven som totalentreprenør på projekt og skulle derfor forestå projektering og ombygning af ejendommen. Af totalentrepriskontrakten, var det betinget at KPC skulle udføre alle arbejder som var nødvendige for at aflevere byggeriet i færdiggjort stand. Boligforeningen Skulle selv for egen risiko og regning forestå nedrivningen af den eksisterende bygning på ejendommen. Det var derfor et udefrakommende selskab som forestod nedrivning af pakhuset, med undtagelsen af den bevaringsværdige øst gavl.

For at afklare spørgsmålet om momspligten forbundet med KPCs køb og videresalg af ejendommen, anmodede de om bindende svar ved skatterådet på to spørgsmål.

1. Er køb af den nuværende ejendom fra Odense Havn momsfri?
2. Er videresalg af den nuværende ejendom til Boligselskabet Kristiansdal momsfri?

Skatterådets bindende svar til begge spørgsmål var nej. Derfor indbragte KPC afgørelsen for landskatteretten. Her vil landsskatterettens afgørelse blive gennemgået.

Det pointeres i sagen at den drejer sig om hvorvidt en fast ejendom bestående af en grund med en eksisterende bygning, kan betragtes som en byggegrund og derved være momspligtig jf. Momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra b), og momsbekendtgørelsen § 59, stk. 1. Ejendommen har været anvendt til momspligtig udlejning op til salget. KPC overtager som køber ejendommen som den er og forefindes. Aftalen er betinget af opførelse af ungdomsboliger og at lokalplanen bliver vedtaget for at muliggøre denne opførelse. KPC køber ejendommen for at sælge den til Boligselskabet Kristiansdal, som en del af denne aftale oprettes en totalentreprisaftale mellem Boligselskabet og KPC, hvor KPC skal opfylde totalentreprisaftalen. For at muliggøre udfyldelsen af totalentreprisaftalen, skal en eksisterende bygning delvist nedrives, dette indgår ikke som en del af aftalen mellem de to

parter. Boligselskabet forestår selv nedrivningen af den eksisterende bygning, for egen regning og risiko.

Tre af landsskatterettens medlemmer, herunder retsformanden, stemmer for at ændre skatterådets bindende svar til ja. Begrundelsen for dette er, at der ved begge overdragelser af den handlede ejendom med eksisterende bygninger, ville der være en sådan eksisterende bygning på ejendommen. Det kan derfor ikke karatekriseres som ubebygget fast ejendom. KPC skal ikke forestå eller deltage i nedrivningsarbejdet, der er derfor ikke grundlag for at anse denne for leverandør af en samlet leverance inklusive nedrivning, som beskrevet i EU-domstolens afgørelse i sagen om Don Bosco⁶⁵, som er beskrevet i det forrige kapitel i denne opgave.

Det er i EU-domstolens afgørelser Don Bosco og Maasdriel⁶⁶ gjort klart at det er medlemsstaterne som skal definere begrebet levering af en byggegrund. Her bemærkes at der ifølge den danske definition af begrebet levering af en byggegrund i momsbekendtgørelsens § 59, stk. 1, forudsættes at levering af en byggegrund, at der er tale om et ubebygget areal. Det udtales at der ikke kan tages forbehold for parternes hensigter, på baggrund af det af SKAT forelagte materiale. Det udtales at SKAT ikke har henvist til særlige forhold vedrørende bygningens størrelse ellers tilstand set i forhold til f.eks. arealets størrelse eller andre omstændigheder, som eventuelt ville kunne føre til et andet resultat. Det kan derfor tænkes at hvis SKAT havde gjort dette kunne der have været et andet udfald. En af rets medlemmerne stemmer for at stadfæste Skatterådets bindende svar.

Ved landsretten har Skatteministeriet nedlagt påstand om at KPC, skal anerkende, at spørgsmål 1 og 2 i selskabets anmodning om bindende svar fra SKAT skal besvares nej. KPC har påstået frifindelse og anmodet om, at der i medfør af artikel 267 i Traktaten om Den Europæiske Unions Funktionsmåde forelægges præjudicielle spørgsmål for EU-Domstolen. Skatteministeriet har protesteret mod anmodningen om præjudiciel forelæggelse.

⁶⁵ Sag C-461/08, Don Bosco.

⁶⁶ Sag C-543/11, Woningstichting Maasdriel.

Landsretten begrundet afdørelsen i sagen som følger. En af spørgsmålene i sagen er om det er foreneligt med moms-systems-direktivets artikel 135, stk. 1, litra j, jf. Artikel 12, stk. 1, litra a, og stk. 2 sammenholdt med artikel 135, stk. 1, litra k, jf. Artikel 12, stk. 1, litra b, og stk. 3 at fortolke begrebet byggegrund, hvor levering af en fast ejendom kan kvalificeres som levering af en byggegrund. Dette på trods af der på leveringstidspunktet var en eksisterende bygning på ejendommen, når parternes hensigt var, at køberen af ejendommen skulle rive bygningen helt eller delvist ned.

Landsretten udtaler at EU-Domstolen ikke har taget stilling til, om det er foreneligt med moms-systems-direktivet, under visse omstændigheder, at anvende en sådan abstrakt fortolkning af begrebet byggegrund. Det er i sagen J.J. Komen⁶⁷ gjort klart, at det tilkommer de nationale kompetente myndigheder at sikre, at transaktioner ikke udgør et rent kunstigt arrangement, der ikke bygger på nogen økonomisk realitet, og som blot er foretaget med henblik på at opnå en afgiftsmæssig fordel. I Afgørelse Don Bosco⁶⁸ blev praksisen om sammensatte ydelser, anvendt som begrundelse for at sælgeren i den konkrete situation i momsmæssig henseende havde leveret en byggegrund og ikke en eksisterende bygning med tilhørende jord.

For at kunne afsige dom i denne sag er det i medfør af artikel 267 i Traktaten om Den Europæiske Unions Funktionsmåde nødvendigt at anmode EU-domstolen om at fastslå de relevante kriterier og fortolkningselementer, der under de i sagen givne omstændigheder skal anvendes. Efter svar fra EU-domstolen, vil landsretten på baggrund af dette svar foretage en korrekt anvendelse af moms-systems-direktivets regler. Derfor bestemmer landsretten at KPC anmodning om forelægge spørgsmålet for EU-domstolen.

⁶⁷ Sag C-326/11, J.J. Komen.

⁶⁸ Sag C-461/08, Don Bosco.

5. Fortolkningsbidrag

I dette kapitel vil generaladvokatens udtalelse, om det præjudicielle spørgsmål om pakhuset på Odense havn, blive gennemgået. SKATS juridiske vejledning vil også blive gennemgået. Begge er disse ikke juridiske kilder, men kan anvendes som et fortolkningsbidrag, når det skal vurderes, hvilke kriterier der gør sig gældende ved en vurdering fra SKAT. Generaladvokatens udtalelse er ikke bindende for EU-domstolen og dennes dom kan resultere i et andet resultat end Generaladvokatens.

5.1. Generaladvokatens udtalelse

Problematikken fra Vestre Landsret bliver hurtigt gennemgået, herefter bliver den EU-retten og den nationale ret gennemgået. Dette er beskrevet tidligere i denne opgave og vil derfor ikke blive beskrevet her. Herefter gennemgås de faktiske omstændigheder, de er beskrevet i gennemgangen af sagen ved Vestre Landsret, men vil kort blive opridset igen. Derefter deles handlen op i transaktioner og et forslag til afgørelse.

Sagen omhandler KPC Herning A/S som har købt og solgt en grund, disse to transaktioner mener de ikke er momspligtige, da det er handel med en ejendom med eksisterende bygninger på. SKAT mener det er handel med en byggegrund og derfor skal der betales moms ved disse transaktioner. Den forelæggende ret søger at klarlægge om det er foreneligt med EU-retten at den nationale ret, fortolkes så bredt at en ejendom med en eksisterende bygning, som skal nedrives for at muliggøre opførelse af en ny bygning, kan tolkes som en byggegrund.⁶⁹

Generaladvokaten vil præcisere hvilke transaktioner der rent faktisk skal vurderes. I sagen handles ejendommen først mellem Odense Havn og KPC, derefter handles den mellem KPC og Boligforeningen Kristiansdal. Generaladvokaten mener at det kan være en fejl at disse to transaktioner nødvendigvis skal vurderes samlet, dette på trods af de to transaktioner er forbundet. Første salg var betinget af at KPC indgik en aftale med en almen boligforening. Videre salget var betinget af at KPC erhvervede ejendommen fra Odense Havn.⁷⁰ Generaladvokaten argumenterer for at de to transaktioner skal anses hver for sig. Første argument er at disse transaktioner bliver indgået på forskellige

⁶⁹ Sag C-71/18, Forslag Generaladvokaten, præmis 23.

⁷⁰ Sag C-71/18, Forslag Generaladvokaten, præmis 29.

tidspunkter og af forskellige parter, hvor han henviser til andre afgørelser af EU-domstolen.⁷¹ Andet argument er at disse to transaktioner ikke kan anses for at være sekundære i forhold til hinanden. Begge transaktioner er derfor hovedtransaktioner, på trods af de er forbundet, kan de ikke anses for at være en del af en enkelt pakke.⁷² Generaladvokaten mener derfor at jf. Momsdirektivets artikel 1, stk. 2 anses begge transaktioner for en særskilt og uafhængig transaktion og hver transaktion skal derfor vurderes for sig selv og i lyset af sine særlige karakteristika.⁷³

Momsdirektivets artikel 63 om afgiftspligtens indtræden og afgiftens forfald, sker på det tidspunkt hvor leveringen af varer eller ydelser finder sted. Derfor er det tidspunkt, hvor en transaktion skal vurderes, i princippet det tidspunkt hvor leveringen af de pågældende varer eller tjenesteydelser finder sted. Generaladvokaten pointerer også her at jf. Momsdirektivets artikel 14, stk. 1 skal ved levering af et gode forstås overdragelsen af retten til som ejer at råde over et materielt gode.⁷⁴ Ydermere pointeres at denne vurdering bør dens objektive karakter fremhæves. Formålet med dette er at undersøge den økonomiske og kommercielle virkelighed af transaktionen ved at undersøge samtlige relevante faktorer. Perspektivet hos en uafhængig iagttager skal være udgangspunktet, når der søges at identificere en transaktion egentlige karakter.⁷⁵ Parternes hensigt kan være et relevant element, ved vurderingen af transaktionens generelle omstændigheder. Det følger af EU-domstolens faste praksis,⁷⁶ at parternes erklærede hensigt vedrørende pligten til at betale moms af en transaktion, skal tages i betragtning i forbindelse med en samlet vurdering af en sådan transaktions omstændigheder, under forudsætning af, at de understøttes ved objektive beviser.⁷⁷

Generaladvokaten udtaler om, afsnit 2.2 i skatteministeriets vejledning om moms på salg af nye bygninger og byggegrunde, at dette kan være problematisk, da generaladvokaten ikke mener at der tages højde for det tidsmæssige element og vurderingens karakter. Det tidsmæssige element er vurderet forkert, da generaladvokaten mener at momspligten vurderes på grundlag af

⁷¹ Sag C-71/18, Forslag Generaladvokaten, præmis 31.

⁷² Sag C-71/18, Forslag Generaladvokaten, præmis 31.

⁷³ Sag C-71/18, Forslag Generaladvokaten, præmis 32.

⁷⁴ Sag C-71/18, Forslag Generaladvokaten, præmis 35.

⁷⁵ Sag C-71/18, Forslag Generaladvokaten, præmis 36.

⁷⁶ Gennemgået i J.J. Komen.

⁷⁷ Sag C-71/18, Forslag Generaladvokaten, præmis 37.

begivenheder som formodes at finde sted i fremtiden.⁷⁸ Generaladvokaten mener at vurderingens karakter bliver mangelfuld, da parternes hensigt bliver afgørende i forbindelse med momsvurderingen, mens der vil blive set bort fra alle objektive karakteristika ved den omhandlede transaktion.⁷⁹

Den første transaktion, salget af ejendommen fra Odense Havn til KPC, vurderes af generaladvokaten for sig. Her mener Generaladvokaten, at hvis denne transaktion undersøges på grundlag af sine objektive karakteristika, vil den være omfattet af momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra j), levering af bygninger eller dele heraf med tilhørende jord.⁸⁰ Generaladvokaten mener at den objektive situation på tidspunktet for transaktionen var, at en ændring af planen, hvor usandsynligt dette må have være efter parternes opfattelse, ikke fuldstændigt kunne udelukkes. En forsinkelse, en retstvist i forbindelse med nedrivningen, en retstvist ved opførelse af den nye bygning eller ændringer af lokalplanen have haft indvirkning på anvendelsen af det eksisterende pakhus.⁸¹ Det pointeres ydermere at argumentet om retten for medlemsstaterne til at definere begrebet en byggegrund, ikke må gå så vidt at det gør indgreb i begrebet bygning, som er et EU-retligt begreb.⁸² EU-domstolen har fastslået at det bærende hensyn med momsdirektivets artikel 12, stk. 1, litra a), og artikel 135, stk. 1, litra j), er at salget af en gammel bygning ikke tilføje merværdi.⁸³ Ud fra denne synsvinkel kan der næppe pålægges moms, da der ikke var udført nogle arbejder på ejendommen som kunne forøge dens værdi for KPC. EU-domstolen har udtalt at der med momsdirektivets artikel 12, stk. 1, litra a), og artikel 135, stk. 1, litra j) når de sammenholdes, foretages en sondring mellem om en bygning er gammel eller ny, eftersom salget af en gammel fast ejendom i princippet ikke er momspligt.⁸⁴ Her mener generaladvokaten at der kan opstå en problematik med afgiftsneutraliteten, hvis salget af en grund med en eksisterende gammel bygning, der kan udnyttes økonomisk, bliver kvalificeret som en som et salg af en byggegrund. Analoge transaktioner vil kunne blive momspligtige eller momsfri taget på grundlag af parternes erklærede hensigt med bygningens fremtid.

⁷⁸ Sag C-71/18, Forslag Generaladvokaten, præmis 42.

⁷⁹ Sag C-71/18, Forslag Generaladvokaten, præmis 42.

⁸⁰ Sag C-71/18, Forslag Generaladvokaten, præmis 45.

⁸¹ Sag C-71/18, Forslag Generaladvokaten, præmis 57.

⁸² Sag C-71/18, Forslag Generaladvokaten, præmis 59.

⁸³ Sag C-71/18, Forslag Generaladvokaten, præmis 62.

⁸⁴ Sag C-71/18, Forslag Generaladvokaten, præmis 64.

Videresalget af ejendommen fra KPC til Boligforeningen Kristiansdal, her mener Generaladvokaten at de samme overvejelser som ved første salg kunne gøre sig gældende.⁸⁵ Det påpeges at det er en handel med samme ejendom og at denne ikke har en ubetydelig værdi.

Det pointeres at Kommissionen har udtalt, at videresalget af ejendommen ikke bør betragtes isoleret, men anses for at være en del af en række transaktioner, der på grundlag af selve aftalevilkårene skal vurderes som en helhed.⁸⁶ Derfor mener Kommissionen at transaktionen bør anses som levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord inden første indflytning.⁸⁷ Det er Generaladvokatens opfattelse at det tilkommer den nationale ret, at fastslå om transaktionerne som er særskilte, objektivt skal vurderes som en enkel udelelig ydelse, som det vil være kunstigt at opdele.

Generaladvokaten ser at Boligforeningen Kristiansdal, inden ejendommen blev opført, optrådte som ejer af den omhandlede ejendom, hvilket i henhold til momsdirektivets artikel 14 og 63 udgør en afgiftsudløsende begivenhed. Det er af EU-domstolen gjort klart at der ved begrebet levering af et gode, skal forstås, overdragelsen af retten til som ejer at råde over et materielt gode, selv om der ikke forelægger overdragelse af den retlige ejendomsret til godet.⁸⁸

Generaladvokatens forslag til afgørelse er, at det ikke er foreneligt med momsdirektivets artikel 12 og artikel 135, stk. 1, litra j) og k), at den nationale bestemmelse, hvor en levering af en fast ejendom, hvor der er en eksisterende bygning, udgør et momspligtig salg af en byggegrund, hvis det er parternes hensigt, at bygningen skal nedrives for at muliggøre opførelse af en ny bygning.

5.2. SKATS Juridiske vejledning

I dette afsnit vil skats juridiske vejledning blive gennemgået, først afsnittet for hvornår levering af fast ejendom er momsfritaget og herefter afsnittet for hvornår der er momspligt på levering af

⁸⁵ Sag C-71/18, Forslag Generaladvokaten, præmis 66.

⁸⁶ Sag C-71/18, Forslag Generaladvokaten, præmis 68.

⁸⁷ Sag C-71/18, Forslag Generaladvokaten, præmis 68.

⁸⁸ Sag C-71/18, Forslag Generaladvokaten, præmis 72.

byggegrunde. Den juridiske vejledning har cirkulære status og er derfor ikke en bindende retskilde, men giver indblik i hvordan skat bedømmer sådanne sager.

5.2.1. Hvornår er levering af fast ejendom momsfrataget

Levering af fast ejendom er momsfrataget jf. Momslovens § 13, stk. 1, nr. 9. Fast ejendom behandles momsmæssigt som goder. Derfor adskiller det momsmæssige leveringsbegreb sig ikke fra det som gælder for varer. Her forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.

Følgende rettigheder anses under visse betingelser som levering af fast ejendom.

- Tinglige rettigheder
- Bestemte rettigheder i form af optionsaftaler, forkøbsretter, m.v.
- Aktier og andele

Tinglige rettigheder.

Jf. Momsbekendtgørelsen § 54, stk. 4, og § 56, stk. 3, anses overdragelse af tinglige rettigheder for at være levering af en ny bygning, dette kan også være levering af en ny bygning med tilhørende jord. Dette når rettighederne giver indehaveren heraf ret til at bruge den faste ejendom, og retten er givet på samme vilkår, at den kan sidestilles med en levering. Oprettelse og overdragelse af brugsretten i henhold til standard lejekontrakter, er ikke omfattet af begrebet levering af fast ejendom, men er levering af en ydelse. Der er dog specifikke momsregler på området om udlejning, som ikke vil blive gennemgået her. Indgåelse af en særlig langvarig lejekontrakt i f.eks. 99 år eller mere, og hvor betalingen af brugsretten svarer til værdien af den faste ejendom og med en kun symbolsk betaling af årlig husleje, er omfattet og skal derfor sidestilles med levering af fast ejendom.

Bestemte rettigheder i form af optionsaftaler, forkøbsretter m.v.

En optionsaftale på køberetten til en fast ejendom, hvor ejeren har fraskrevet sig retten til at sælge ejendommen i en aftalt periode, er omfattet af momsfratagelsen for levering af fast ejendom. Vedlæg for at forlænge og for at videresælge denne, er momsfrataget på samme måde som ved salg af fast ejendom. Hvis optionen vedrører salg af en ny bygning eller en byggegrund, skal der betales moms af optionen, som ved salget af en byggegrund eller en ny bygning.

Aktier og andele.

Jf. Momsbekendtgørelsen § 54, stk. 5, og § 56, stk. 4, anses overdragelse af aktier og andele for at være levering af en ny bygning eller en ny bygning med tilhørende jord, når besiddelsen af aktierne faktisk sikre eller retligt sikre rettighederne til at bruge ejendommen eller at eje den.

5.2.2. Momspligt ved levering af byggegrunde

Det er kun afgiftspligtige personer, som er omfattet af momsloven, derfor skal private som hovedregel ikke betale moms. For afgiftspligtige personer gør det sig gældende af levering af en byggegrund er momspligtig jf. Momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra b. Gennemgangen af momspligten i den juridiske vejledning er inddelt i fire afsnit Regel, Definition af byggegrunde, Særskilt salg af bebyggede grunde og en oversigt over domme, kendelser, afgørelser og SKM-meddelelser mv. Særskilt salg af bebyggede grunde og oversigten over afgørelser, vil ikke blive gennemgået her.

Regel.

Levering af en byggegrund er momspligtig jf. Momsloven § 13, stk. 1, nr. 9, litra b. Særskilt levering af bebyggede grunde er også omfattet af momspligten. Levering af grunde, som ikke er levering af en byggegrund eller en særskilt levering af en bebygget grund, vil fortsat kunne ske momsfrit.

Skattestyrelsen opfatter på baggrund af afgørelser fra EU-retten, begrebet byggegrund således. EU-dommene som bruges i dette argument, er tidligere blevet beskrevet i denne opgave. Medlemsstaterne har i hver enkelt sag pligt til at foretage en vurdering under iagttagelse af formålet med fritagelserne i momssystemdirektivets artikel 135, stk. 1, litra k), og artikel 12, stk. 3, hvorefter fritagelserne fra afgift, kun omfatter ubebyggede grunde, der ikke er beregnet til opførelse af en bygning. Her henvises til sagerne Gemeente Emmen præmis 25, Don Bosco præmis 43 og Woningstichting præmis 30. Samtlige ubebyggede grunde, der er bestemt til at tjene til opførelse af en bygning, og som dermed er beregnet til at blive bebygget, skal være omfattet af den nationale definition af en byggegrund. Her henvises til Woningstichting præmis 31. Når det vurderes om der er tale om en byggegrund, skal medlemsstaterne tage i betragtning, at fritagelsesbestemmelserne i momssystemdirektivet artikel 135, stk. 1, litra k), er undtagelser til udgangspunktet om, at levering af byggegrunde er momspligtige, og at sådanne undtagelser skal fortolkes strengt. Her henvises til

Woningstichting præmis 36. når det vurderes om der er tale om en byggegrund, skal medlemsstaterne tage hensyn til parternes hensigter med leveringen af den pågældende grund, dette skal kunne understøttes af uafhængige beviselementer. Her henvises til Woningstichting præmis 35-36.

Definition af byggegrunde.

I moms bekendtgørelsen er det nærmere specificeret hvordan det en byggegrund skal defineres, det er gjort i § 56, stk. 1. Definitionen af en byggegrund er et ubebygget areal, som efter planloven eller udskrifter udstedt i medfør heraf, er udlagt til formål, som muliggør opførelse af bygninger. Det har ikke betydning for momspligten, om der er sket byggemodning, senere er vedtaget forskrifter for udnyttelse af arealerne, som sætter begrænsning på udnyttelse heraf, herunder fastsætter specifikke formål med udnyttelsen af arealerne til byggeri. Ifølge EU-domstolens praksis jf. Sagerne Gemeente Emmen, Don Bosco og Woningstichting omfatter fritagelsen kun ubebyggede grunde, som ikke er beregnet til opførelse af en bygning. Dansk praksis bygger på dommene fra EU-domstolen. Salg af arealer i en landzone, som er betinget af en opnåelse af en zonetilladelse til byggeri, anses også som salg af en byggegrund. Ved salg af arealer i en landzone, hvor landbrugspligten frafalder, og arealet i princippet kan bebygges anses også som salg af en byggegrund. Der er i flere bindende svar fra Skatterådet præciseret, hvad der ifølge SKAT forstås som en byggegrund.

Der er i den juridiske vejledning opført tre punkter, hvor det under hvert punkt er forklaret, hvad der skal til for at en grund anses som en af disse. De tre punkter er:

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

Først gennemgås punkt 1, her oplistes der en række eksempler på hvornår en transaktion, kan anses som en momspligtig transaktion defineret som salg af en byggegrund. Listen kan ikke anses som en udtømmende liste, men mere som en hjælp til at forstå, hvornår en handel er omfattet af momspligten. Et eksempel fokuserer på en situation, hvor sælger før salget har påbegyndt nedrivningen

af den eksisterende bygning, og det er hensigten af frembringe en grund, hvor det er muligt at opføre en ny bygning. Der er i denne situation efter SKATS opfattelse momspligt. En gammel bygning med tilhørende jord, der sælges som et nedrivningsprojekt, anses også som en momspligtig handel ifølge SKATS juridiske vejledning. Ved salg af gamle bygninger med tilhørende af en kommune, hvor der stilles krav om, at grunden skal bebygges. Her anser SKAT også at der på falder momspligt ved salget. Der er en del flere eksempler i den juridiske vejledning, som ikke vil blive gennemgået her.

I punkt to oplistes der en række eksempler på, hvornår en levering ikke anses som en momspligtig levering af en byggegrund, denne liste er igen ikke udtømmende og der kan opstå andre situationer, hvor der ikke er momspligt på et salg. Et salg af en eksisterende p-plads/vejanlæg, hvor det efter lokalplanen ikke var muligt at ændre grundens bebyggelse, da der skulle vedblive en p-plads eller et vejanlæg. Et areal med eksisterende bygninger, hvor det efter lokalplanen ikke er hensigten, at bygningen skal rives ned, selvom arealet kan udvikles.

I punkt tre fokuseres der på, hvilke momenter der skal tillægges vægt, når det vurderes om en ejendom med eksisterende bygninger skal sidestille med levering af en byggegrund. Som udgangspunkt er levering af en ejendom med tilhørende bygninger, ældre end 5 år, ikke momspligtig. Der kan dog opstå situationer, hvor en sådan transaktion kan blive anset som et momspligtigt salg af en byggegrund. SKAT mener, at hvis salget af en ejendom med eksisterende bygninger, sker med henblik på opførelse af en ny bygning, så er det en momspligtig transaktion, og anses som salg af en byggegrund. Her henvises til EU-domstolens afgørelser Woningstichting præmis 32-36 og Don Bosco præmis 33. Ved en momsmæssig vurdering om, hvorvidt transaktionen er et salg af en byggegrund eller en ejendom med eksisterende bygninger, skal der tages forbehold for mere end om køber eller sælger nedriver bygningen. Afgørelsen beror på en objektiv vurdering af parternes hensigt ved den konkrete transaktion. Her henvises til Don Bosco. Det pointeres at Skatterådet i sin praksis har lagt vægt på en objektiv vurdering af parternes hensigter med transaktionen.

6. Reglernes anvendelse i praksis

I dette kapitel vil hovedpunkterne fra loven og dommene blive inddelt i hovedpunkter og derefter beskrevet. Det vil give en forståelse for anvendelsen af bestemmelserne i praksis og være med til at give et mere overskueligt billede af hovedpunkterne anvendt ved en bedømmelse af en transaktions karakter og om den er momspligtig. Der vil være en overvejelse om hvilke punkter der har den tunge vægt i en bedømmelse og vil danne grundlag for en diskussion om hvordan en transaktions skal vurderes.

6.1. Medlemsstaterne kompetence.

Det er i dommen fra EU-domstolen Emmen⁸⁹ gjort klart i præmis 26, at det er medlemsstaterne som skal definere begrebet en byggegrund. Det tilkommer derfor ikke domstolen at komme med en fællesskabsretlig definition af begrebet byggegrund. Det er derfor de forskellige nationer som, hver især skal definere byggegrundsbegrebet. Der er i beføjelsen til at definere begrebet byggegrund givet næsten frie rammer. Medlemsstaterne er forpligtiget til at overholde formålet med direktivbestemmelsen. Det kan derfor ikke i den nationale definition tillægges vægt om grunden er byggegrundnet eller ej, da det klar i momssystemdirektivet er beskrevet, at dette ikke må tillægges vægt. Der skal derfor i medlemsstaterne definition af en byggegrund indgå andre kriterier, som kan klarlægge hvordan en byggegrund er defineret. Det pointeres også i EU-domstolens afgørelse Emmen, at medlemsstaterne skal iagttage formålet med momssystemdirektivets fritagelse, hvilket udelukkende er at fritage levering af ubebyggede grunde, som ikke er beregnet til opførelse af en bygning. Dette betyder at medlemslandene i deres definition af byggegrundsbegrebet, skal respektere de fritagelser, som måtte være på området. En definition af en byggegrund, kan derfor ikke være så vidtgående, at den modsætter sig andre fritagelser.

I EU-domstolens afgørelse Woningstichting⁹⁰ pointeres det yderligere at det er medlemsstaterne, som skal definere udtrykket byggegrund. Der henvises i denne sag til afgørelsen i Emmen sagen. Det pointeres ydermere i sagen, det er vigtigt for opretholdelsen af afgiftsneutraliteten at alle ubebyggede grunde, som er bestemt til opførelse af en bygning, er omfattet af den nationale definition af en byggegrund. Det er vigtigt for ikke at skabe en skævvridning af markedet, hvor grunde til samme

⁸⁹ Sag C-468/93, Emmen.

⁹⁰ Sag C-543/11, Woningstichting.

formål ikke har samme vilkår. Det vil kunne skabe et uretfærdigt marked, hvis alle ejendomme ikke bliver behandlet på lige vilkår.

Der findes i det gennemgåede materiale ikke nogen tvivl om hvor vidt det er medlemsstaterne som skal definere hvordan en byggegrund anses. Der er dog problematikken i hvor vidtrækkende denne definition kan være, her tænkes på SKATS definition af en byggegrund i Danmark, dette vil blive belyst senere.

6.2. En sammensat transaktion

Det er i sagen Don Bosco⁹¹ gjort klart at flere transaktioner, kan samles og i momsmæssig henseende anses som en samlet transaktion. For at sådan en transaktion kan opstå, skal der opfyldes en del kriterier. En af måderne at vurdere om en transaktion kan forbindes med en anden og derved blive en sammensat transaktion, er om transaktionen kan stå alene. Det er i Don Bosco sagens fremhævet, at salget af ejendommen med de eksisterende bygninger, ikke vil have nogen nytteværdig, for Don Bosco. Derfor var det nødvendigt at rive bygningerne ned, for at skabe en værdi for Don Bosco, hermed er der også sket en værdiforøgelse i handlingen. Herefter kan det være fornuftigt at se på om det er kunstigt at opdele transaktionen i to, altså vil en enkelt transaktion kunne stå alene. Det vil den givetvis ikke i denne sag, da det igen ikke vil skabe nogen værdi for parterne kun at udføre en enkelt transaktion. Når dette er tilfældet, er der grund til at bedømme flere transaktioner som en samlet transaktion.

I sagen J.J. Komen⁹² er det ydermere gjort klart, at det på falder de nationale domstole at sikre sig transaktionen, ikke udgør et rent kunstigt arrangement. Transaktionen skal bygge på et økonomisk realistisk fundament og må ikke være sammensat med det formål at opnå en afgiftsmæssig fordel. Det skal derfor være en gennemsigtig og for branchen normal handel, det er som altid ikke tilladt at søge at omgå reglerne.

Det er vigtigt at opretholde en korrekt vurdering af disse transaktioner, da momsens neutralitet kan komme under pres, hvis ikke alle transaktioner og sammensatte transaktioner behandles korrekt.

⁹¹ Sag C-461/08, Don Bosco.

⁹² Sag C-326/11, J.J. Komen.

Dette vil kunne skabe en skævvridning af markedet, hvor det kunne være en fordel at opsætte transaktioner uden nogen økonomisk realitet, for at opnå en momsmæssig fordel.

6.3. Parternes hensigt

Det er i dommen *Woningstichting*⁹³ gjort klart at parternes hensigt, skal vurderes i bedømmelsen af transaktionen. Her er det pointeret at dette skal kunne understøttes af objektive beviselementer. Det nævnes at et objektive vurderingspunkt kan være, hvor langt nedrivningsarbejdet som sælger her udført er fremskredet på leveringstidspunktet. Et andet element kan være sælgers hensigt med nedrivningen, er det at skabe en grund som kan bebygges.

Det er vigtigt at den nationale ret ved en bedømmelse af hensigten, tager udgangspunkt i de objektive beviselementer, da dette giver en mere korrekt bedømmelse af hensigten. En objektiv bedømmelse vil også gøre det nemmere at belyse, om parternes hensigt er reelle eller bunder i et håb om at omgå de momsretlige regler. Det kan lyde meget subjektivt om at parternes hensigt om at betale moms skal indgå som et vurderingskriterium, derfor er objektive beviselementer vigtige for at opretholde momsens neutralitet.

Det er ikke klart hverken i den danske eller Europæiske lovgivning, at parternes hensigt skal være et element i vurderingen om momspligt. Derfor bygger dette alene på EU-domstolens praksis, der kan være tvivl om dette er et stærkt nok grundlag til opkrævning af skat i Danmark, da det klart i Grundlovens § 43 er beskrevet at opkrævning af skat skal have ret ved lov.

6.4. Fortolkning

Det pointeres i alle EU-domstolens domme, gennemgået i denne opgave, at alle undtagelser skal fortolkes strengt. Det skal de fordi de er en undtagelse fra det normale princip om, at moms opkræves af enhver levering af goder eller tjenesteydelser. Dette princip finder ret i både momssystemdirektivets artikel 10 og momslovens § 4, der er derfor belæg for en streng fortolkning. Der er derfor belæg for at definitionen af en byggegrund kan have en bredde. Det er dog også pointeret at den brede fortolkning af begrebet en byggegrund, ikke må tage effekten fra fritagelserne om levering af fast ejendom. Det er pointeret i SKATS juridiske vejledning at de bibeholder deres, måske for bredde, fortolkning indtil der er faldet endeligt dom ved de danske domstole. Det kan vise sig at

⁹³ Sag C-543/11, *Woningstichting Maasdriel*

SKAT ved denne fortolkning ikke har fulgt EU-retten og derved siden momslovens ikrafttræden i 2011, har anvendt en for streng og bred fortolkning af begrebet en byggegrund. Dette kan have skabt en skævvridning af markedet i Danmark og brudt med de momsretlige principper. Ud fra generaladvokatens ikke bindende forslag til en afgørelse, virker det til at SKAT har haft for meget fokus på enkelte elementer i deres afgørelser indenfor dette område.

Den strenge fortolkning fra SKAT kan også vise sig at være problematisk i forhold til den danske grundlov og legalitetsprincippet. SKAT har ikke kompetence til at skabe lovgivning og kan derfor have brudt sig mod legalitetsprincippet. Det bliver derfor meget spændende når den endelige afgørelse i sagen kommer, om SKAT har holdt sig indenfor de rammer loven og retspraksissen har givet dem. SKAT kan ikke støtte ret på deres juridiske vejledning eller styresignal, da disse ikke har retsvirkning og dermed ikke er bundet ved lov.

7. konklusion

Det kan konkluderes at levering af en byggegrund altid er momspligtig jf. Momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra b), denne paragraf er en implementering af momssystemdirektivet artikel 135, stk. 1, litra k) sammenholdt med artikel 12, stk. 1, litra b). Det er tillagt nationerne at implementere en national bestemmelse af begrebet en byggegrund, så længe det ikke har nogen betydning for om, en byggegrund kan kategoriseres som en byggegrund, hvis den er byggemodnet. Den danske definition af en byggegrund, findes i moms bekendtgørelsens § 56, hvor det lyder at ved en byggegrund forstås et ubebygget areal, som efter planloven er udlagt til formål, som muliggør opførelse af bygninger. Det kan konkluderes at den danske implementering af momssystemdirektivet er sket korrekt.

Det er klart i de fundne fakta i opgaven, at byggegrundsbegrebet skal fortolkes bredt, dette går også hånd i hånd med de faste principper om fortolkning af de individuelle nationale fritagelser. Denne fortolkning sker på baggrund af opretholdelsen af det vigtigste princip indenfor momsretten, nemlig at opretholde momsens neutralitet. Dette sker ved at opretholde princippet om at alle transaktioner foretaget af momspligtige personer, skal pålægges moms. Det er dog også vigtigt at bemærke her, at fortolkningen ikke må blive så bred at den gør det umuligt at opretholde fritagelserne. Derfor må byggegrundsbegrebet ikke blive så vidtgående at den fratager andre fritagelser dens fritagelse for moms. Det kan blive problematisk i forhold til legalitetsprincippet, hvis fortolkningen af en byggegrund bliver så bred, at denne begynder at anvende ikke lovgivende rettigheder og derved også fratager lovgivende fritagelser deres virkning.

Ud fra EU-domstolens afgørelser, kan det konkluderes at der er visse krav, til hvor bredt en nation kan gå i fortolkningen af begrebet en byggegrund og hvilke handlinger som skal inddrages ved en sådan vurdering. Det er gjort helt klart i afgørelsen Emmen, og pointeret i senere afgørelser, at det er pålagt staterne at definere, hvordan de vil fastlægge begrebet en byggegrund. Her er det også gjort klart at en byggegrund ikke kan være bebygget og at det ikke må have nogen betydning om grunden er bebygget eller ej. Der er i sagen Don Bosco givet mulighed for at flere transaktioner kan samles til en transaktion, hvis disse er tætforbundne og udgør en udelelig transaktion, som vil være kunstig at opdele. Dette åbner op for at en transaktion med en ejendom som har eksisterende

bygninger kan defineres som en byggegrund, hvis der i handlen medfølger en aftale om levering af en ydelse som nedrivning af de eksisterende bygninger. Hovedreglen er dog at hver enkelt transaktion, i et momsretligt perspektiv, skal vurderes hver for sig. I sagen *Woningstichting Maasdriel* gøres det klart at alle omstændigheder ved en levering skal tages til overvejelse. Parternes hensigter kan også bruges i vurderingen om momspligt, hvis disse kan dokumenteres med objektive beviselementer. I *J.J. Komen* gøres det klart at det pålægger de nationale domstole at sikre at en transaktion ikke et kunstigt arrangement, som har til formål at opnå en økonomisk fordel.

Det kan ud fra denne praksis fra EU-domstolen være muligt at definere en transaktion med en ejendom som har eksisterende bygninger, som en transaktion med en byggegrund. Det er dog i alle sagerne fra EU-domstolen et spørgsmål om at definere en ejendom med eksisterende bygninger, hvor transaktion indeholder en aftale om at sælger nedriver de eksisterende bygninger og derved skaber incitament for køber til at købe grunden.

Der er i dansk retspraksis lige nu ikke et klart svar på, hvordan momspligtige personer, skal forholde sig til problematikken mellem salg af en byggegrund og salg af en ejendom med eksisterende bygninger. Denne problematik kan muligvis blive løst, hvis der i den versende sag mellem SKAT og KPC kommer en klar afgørelse. Her kunne der komme en helt ny måde, hvorpå SKAT skal vurdere disse transaktioner.

Lige nu har SKAT valgt at bibeholde den meget brede fortolkning af byggegrundsbegrebet, som har været anvendt siden momslovens indtræden i 2011. SKAT anser derfor et salg af en ejendom med eksisterende bygninger som en byggegrund, hvis der er objektive beviselementer som godtgør, at en af parterne har intention om at nedrive de eksisterende bygninger og bygge nye. Det kan anses som problematisk da landsskatteretten, har underkendt SKATS ageren på området, men SKAT er dog i deres gode ret til at bibeholde denne fortolkning, indtil der er faldet endeligt dom i sagen. Derfor er momspligtige køber og sælgere af ejendomme i Danmark lige nu, nødt til at agere efter SKATS juridiske vejledning, indtil der falder dom i sagen.

Der er indikationer på at SKAT ikke har ageret korrekt ifølge EU-domstolen og dennes tidligere afgørelser. Dette gøres klart i generaladvokatens forslag til en afgørelse, denne skal dog tages med det forbehold, at den ikke har nogen bindende virkning i EU-domstolen, det kan derfor ske EU-domstolen kommer frem til en anden konklusion. Generaladvokaten mener dog at SKAT har udlagt en bred fortolkning i deres definition af en byggegrund. Ydermere udtaler generaladvokaten at det synes at være en fejl ikke at bedømme KPCs køb og salg af ejendommen, hvert for sig, eller som et minimum at overveje at gøre dette. Generaladvokaten udtaler også at denne ikke mener at SKATS juridiske vejledning, vil være skyld i urigtige vurderinger, med henblik på transaktioner med en ejendom som har en eksisterende bygning.

Det gøres klart både i dansk retspraksis og af generaladvokaten, at det ikke kan have nogen betydning for vurderingen om en lille del af gavlen på bygningen er bevaret. Det er derfor ikke et argument som kan ligge til grund for konklusionen. Dog kan det jf. J.J. Komen have betydning, hvis en større del af bygninger ikke er revet ned og ved transaktionen stadig er i brug og tilgængelig for bruger af bygningen.

SKATS praksis på det momsretlige område omhandlende salg af ejendomme med eksisterende bygninger og brede fortolkning af muligheden for at blive defineret som en byggegrund, synes at være en forskel mellem SKATS praksis og EU-domstolens praksis. En anden problematik i denne sammenhæng er den manglende klare lovgivning eller retspraksis på området, som kan retfærdiggøre en sådan bred fortolkning. Dette skaber problemer i forhold til legalitetsprincippet og grundlovens § 43. Ydermere skaber det en uvished i branchen, som er påvirket af disse brede definitioner. Det skaber også et problem i forhold til momsens neutralitet, hvis SKAT ikke følger de love og den retspraksis som er på området. Den bedste løsning synes at være en mere klar beskrivelse af definitionen af en byggegrund i momsbekendtgørelsen, dette vil skabe en nemmere forståelse af hvordan en byggegrund defineres og løse problemstillingen i forhold til legalitetsprincippet.

Slutteligt kan det konkluderes at, hvis generaladvokaten får ret i dennes vurdering af de fejl og mangler som SKATS Juridiske vejledning og praksis har. Kan det have den konsekvens at SKATS håndtering af disse sager, bliver lavet markant om og måske endda vil give anledning til en ændring i

momsbekendtgørelsen. Det vil i mit perspektiv ikke være et problem, med en mere klar udlægning i momsbekendtgørelsen om, hvordan en byggegrund defineres.

8. Abstract

This project will try and clarify the confusion surrounding the payment of VAT on property's sold as a development ground. There is a confusion on whether it is justified to put VAT on a property with an existing building, when it is the purpose for the seller and buyer to build a new building on the property. Right now, there is a case in Denmark regarding these problems, the EU-court have been asked to answer a question from the Danish national court, to bring light on the interpretation on the EU term a building site, which should be taxed with VAT.

This project will go through the different cases from the courts, who is relevant for this problem, and try to shine a light on the correct way to handle a problem like this. The main subject will be found and classified, to make it easier to get a full understanding on how to clarify if a transaction is supposed to be taxed with VAT.

There will be used materiel from the court of EU, the Danish court, the Danish laws, the Danish tax collecting authority and the EU general lawyer. These will all help to clarify the right way to make a decision on how the Danish tax collection authority should handle these cases.

It will start with going through the history of VAT in the EU and in Denmark, then going to the laws in EU and Denmark. Then there will be a collection of the important cases from the EU-court and the Danish national court. This will lead in to ad discussion on the subject and then a conclusion on how the Danish laws and the EU-laws allow the Danish authorities to collect VAT and define a building site and how to tell the difference between a building site and a property with existing building which free from VAT.

9. Litteraturliste

Love

Lov nr. 169 af 5. juni 1953, Grundloven.

LBK nr. 287 af 16. april 2018, Planloven.

LBK nr. 1284 af 14. november 2018, Retsplejeloven.

Bekendtgørelser

BEK nr. 808 af 30. juni 2015, bekendtgørelse om merværdiafgift.

Direktiver

2006/112/EF af 28. november 2006, om det fælles merværdiafgiftssystem.

Historiske direktiver

67/227/EØF af 11. april 1967, Rådets 1. direktiv om harmoniseringen af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter.

77/388/EØF af 17. maj 1977, Rådets 6. direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag.

Lovforslag

2008/1 LSF 203 fremsat d. 22. april 2009, Lov om ændring af lov om merværdiafgift og lov om afgift af lønsum m.v.

Historiske love

Lov nr. 102 af 31. marts 1967, Momsloven.

Lov nr. 204 af 10. maj 1978, Momsloven.

Lov nr. 375 af 18. maj 1994, Momsloven.

Betænkninger

Redegørelse vedrørende Merværdiafgift, afgivet af Finansministeriet i 1964.

EU-domme

Sag C-468/93, Gemeente Emmen, dom af 28. marts 1996.

Sag C-461/08, Don Bosco Onroerend Goed BV, dom af 19. november 2008.

Sag C-326/11, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, dom af 12. juli 2012.

Sag C-543/11, Woningstichting Maasdriel, dom af 17. januar 2013.

Litteratur

Den juridiske vejledning 2019-1, Version: 3.2 – 31.01.2019

Munk-Hansen, Carsten: Retsvidenskabsteori, 2 udgave, Djøf forlag, 2018.

Sørensen, Karsten Ensig, *Nielsen*, Poul Runge & *Danielsen*, Jens Hartig: EU-Retten, 6. udgave, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 2014

Generaladvokatens udtalelse

Sag C-71/18, Forslag til afgørelse fra generaladvokaten, M. Bobek, d. 19. marts 2019.