

Moms af nedrivningsejendomme – et stadig uafsluttet kapitel?



Titelblad

Titel (dansk):	Moms af nedrivningsejendomme – et stadig uafsluttet kapitel?
Titel (engelsk):	VAT on sale of properties meant for demolition – a term yet to be defined?
Uddannelse:	Cand.merc.jur
Uddannelsessted:	Aalborg Universitet (Juridisk Institut)
Projekt:	Kandidat speciale
Fag:	Moms
Vejleder:	Charlotte Sørensen
Afleveringsdato:	19. maj 2021
Antal sider (2.400 anslag per side):	59,89
Antal anslag:	143.751
Udarbejdet af:	Morten Søre Andersen Studienummer: 20163450

Indholdsfortegnelse

ABSTRACT	5
ANVENDTE FORKORTELSER	7
DEL 1 - INTRODUKTION AF SPECIALET	8
1.1 INDLEDNING	8
1.2 PROBLEMFOMULERING	10
1.3 AFGRÆNSNING	11
DEL 2 - DEN METODISKE TILGANG	13
2.1 RETSDOGMATISK OG JURIDISK METODE	13
2.2 ANVENDELSE AF RETSKILDER	14
2.3 ANVENDTE FORTOLKNINGSPRINCIPPER	17
2.4 MOMSSYSTEMDIREKTIVETS ÆNDRINGER	18
2.5 AFHANDLINGENS STRUKTUR	18
DEL 3 - MOMSENS SYSTEMATIK OG GRUNDLÆGGENDE PRINCIPPER	20
3.1 BAGGRUND	20
3.2 GRUNDLÆGGENDE MOMSRETLIGE FORHOLD	21
3.2.1 CENTRALE PRINCIPPER, FORMÅL OG HENSYN	21
3.2.2 DEN AFGIFTSPLIGTIGE PERSON OG TRANSAKTION	23
3.2.3 MOMSFRITAGELSERNE	24
DEL 4 – DEN BAGVEDLIGGENDE HJEMMEL FOR MOMSFRITAGELSER I FORBINDELSE MED LEVERING AF FAST EJENDOM	26
4.1 DEN FÆLLESSKABSRETLIGE DEFINITION PÅ FAST EJENDOM	26
4.2 DE DIREKTIVBESTEMTE MOMSFRITAGELSER I MSD ART. 135, STK. 1, LITRA J OG K	26
4.3 ER DEN DANSKE IMPLEMENTERING I MOMSLOVENS § 13, STK. 1, NR. 9 KORREKT?	27
4.3.1 BEGREBET BYGNING	28
4.3.2 SONDRINGEN MELLEM GAMMEL ELLER NY BYGNING	29
4.3.3 BYGGEGRUNDE	30
4.3.4 FORSKELLIG OPBYGNING AF BESTEMMELSERNE I HHV. MOMSLOVEN OG MOMSSYSTEMDIREKTIVET	31
4.4 DELKONKLUSION	32
DEL 5 - FASTLÆGGELSE AF GÆLDENDE RET	33
5.1 GÆLDENDE RET IFLG. EU-DOMSTOLEN	33

5.1.1 INTRODUKTION TIL SAG C-461/08, DON BOSCO	34
5.1.2 INTRODUKTION TIL SAG C-71/18, KPC HERNING	35
5.1.3 ÉN ELLER FLERE TRANSAKTIONER SAMT OBJEKTIVE OMSTÆNDIGHEDER OG SUBJEKTIV HENSIGT	35
5.1.4 DEN TOSTRENGEDE MODEL	40
5.1.5 BYGGEGRUND	41
5.1.6 REFLEKSIONER OVER EU-DOMSTOLENS ANVENDELSE AF NEUTRALITETSPRINCIPPET	43
5.1.7 BEGREBET FUNKTIONSDYGTIG BYGNING OG MERVÆRDIAFGIFTSPRINCIPPET IFØLGE KPC HERNING	45
5.1.7.1 Den rene ordlyd	46
5.1.7.2 Merværdiafgiftsprincippet	47
5.1.8 DELKONKLUSION	48
5.2 ER DEN NATIONALE PRAKSIS I OVERENSSTEMMELSE MED GÆLDENDE RET?	49
5.2.1 LEVERING AF GAMLE BYGNINGER MED TILHØRENDE JORD ELLER BYGGEGRUND	49
5.2.2 PRAKSIS FØR KPC HERNING	50
5.2.2.1 Har der været hjemmel til Skattestyrelsens praksis frem til KPC?	52
5.2.3 PRAKSIS EFTER KPC HERNING	54
5.2.3.1 Landsskatteretsafgørelser efter KPC Herning	54
5.2.3.2 Bindende svar fra Skatterådet efter KPC Herning	56
5.2.3 DELKONKLUSION	58
DEL 6 - AFSLUTNING	60
6.1 KONKLUSION	60
6.2 PERSPEKTIVERING	63
BIBLIOGRAFI	65
BILAG	69

Abstract

The following thesis concerns Value Added Tax (VAT) on real estate.

Until January 2011 any commercial transfer of real estate was exempted from VAT. The Danish government then repealed the previously used derogation clause and implemented art. 12 from the Council Directive 2006/112/EC. This was done in an attempt to harmonize Danish domestic law with the rules of the directive. The harmonization meant that commercial transfers of new buildings and building land would no longer be exempted from VAT. Old buildings or land not suited for building would however still be exempted.

The Danish VAT act is EU-harmonized and an implementation of the Council Directive 2006/112/EC. This means, that the Danish VAT act must be compliant with the rules set forth in the directive including the fundamental VAT-principle of neutrality and the European Court of Justice's interpretation of the terms used in the directive. Concerning VAT on real estate the state of law has been unsure in cases, where the seller delivers old buildings to a buyer, who wants to demolish the existing buildings. In these cases, the Danish Tax Agency has (up until late 2019) interpreted the rules in the Danish VAT act § 13(1)(9), art. 135(1)(j) and (k) and art. 12(1-3) of the directive, and previous EU-court cases in such a way, that the supply of old buildings and the land on which the buildings stand are subject to VAT, when it is the buyers intention is to demolish the existing buildings (because the supply is to be considered building land). This interpretation has to some extent been overruled by the European Court of Justice in the case C-71/18, KPC Herning.

In light of C-71/18, KPC Herning, other relevant caselaw and legal provisions the purpose of the following thesis is to examine the current state of law regarding the supply of real estate, on which there are existing old buildings that are expected to be demolished. The thesis will then analyze domestic practice in order to determine, whether this practice is compliant with the current state of law.

The thesis will apply the legal dogmatic method where relevant sources of law will be described, analyzed and interpreted with the aim to describe current law, *de lege lata*. The analysis will to a large extent be based on the Danish VAT act (and the ministerial order concerning VAT), Directive 2006/112/EC, EU-court caselaw and Danish administrative practice. It is important to note, that administrative practice does not constitute precedence, but due to the lack of actual court practice, the analysis of administrative practice can be used to create a presumption of the outcome of future caselaw.

When comparing the Danish VAT acts § 13(1) with the relevant provisions of the directive it was found that the directive seems to be implemented correctly. However, the wording of the provisions in question are defined very imprecise, and therefore it is necessary to carry out an in-depth analysis and interpretation of relevant EU court practice. Thereafter it will be possible to determine, whether the domestic rules of the

Danish VAT act and the ministerial order are in fact concordant with the directive, and whether domestic practice is compatible with the underlying authority of the directive

Based on the analysis it was concluded that the directive seems to have a two-stringed approach to the articles 135(1)(j) and (k) and art. 12(1-3), where the distinction between building land and old buildings is based on, whether there is in fact existing buildings on the land at the time of transaction. In relation to this, when the member states define what constitutes building land, they are limited by the term “building” which is defined as a structure fixed to the ground. For this reason, the supply of real estate cannot be considered building land when there is a building on the property. In this case the buyer’s future intention of demolishing the existing buildings cannot (in itself) result in a reclassification from old buildings to building land. If this were the case, it would undermine the principles of the directive and would likely render the VAT exemption in art. 135(1)(j) meaningless.

In situations where the seller oversees the demolition, and the demolition is already in progress at the time of transaction, the economic purpose of these actions as a whole is to supply land ready for construction. This does not mean that the supply of old buildings in general can be reclassified to building land.

Furthermore, it was concluded that the Danish administrative practice, up until the publishing of C-71/18, KPC Herning, was in conflict with existing law. The Danish Tax Agency interpreted the term building land too far-reaching, which meant that the supply of old buildings could be classified as building land only based on the parties’ future intention to demolish the existing buildings.

This practice has now been overruled, and Danish administrative practice does now seem to follow existing law, where the supply of build-on land cannot be considered building land when only taking the parties intention into account.

C-71/18, KPC Herning introduces a new term “*fully operational building*”. How to apply and interpret this term is very unsure. The Danish Tax Agency seems to interpret the phrase in a way, that it becomes defining for at distinction between old buildings and building land. It is necessary with a distinction between these terms, but the author does not interpret the European Court of Justice’s use of the term in a way, that it is meant to define this distinction. The term “*fully operational building*” is not suitable for a general rule between this distinction, because the supply of many “*non-operational*” buildings will also not add any significant value, and it is the purpose of art. 135(1)(j) to exempt non-value adding transactions of old buildings from being subject to VAT.

It is however expected that the phrase “*fully operational building*” will be the topic of many future battles between the Danish Tax Agency and taxable persons.

Anvendte forkortelser

MSD, direktivet:	Momssystemdirektivet, 2006/112/EF
ML	Momsloven, LBK nr. 760 af 21/06/2016
MBKG, bekendtgørelsen:	Momsbekendtgørelsen, BEK nr. 808 af 30/06/2015
Don Bosco:	Sag C-461/08, Don Bosco
KPC-dommen:	Sag C-71/18, KPC Herning
J.J. Komen:	Sag C-326/11, J.J. Komen
Maasdriel:	Sag C-543/11, Woningstichting Maasdriel
Kozuba Premium:	Sag C-308/16, Kozuba Premium Selection
EUD	EU-Domstolen

Del 1 - Introduktion af specialet

1.1 Indledning

"Skal du skrive speciale i moms? Det er vel bare 25%..." En vending som simpelthen aldrig stopper med at være sjov – både i det private, men så sandelig også i erhvervslivet. Det er gaven der bliver ved med at give, og den går formodentligt ikke af mode det næste stykke tid. Sådanne sjove vendinger og udsagn tager ofte, i et eller andet omfang, udgangspunkt i spøgefuglens enten omfattende eller manglende forståelse på området. Det kan da heller ikke fornægtes, at momsen per dags dato udgør 25% af en given salgspris eksklusiv moms eller 20% af salgsprisen inklusiv moms. Men er det bare så nemt? Gid det var. Ifølge skatteministeriets statistik over provenu af afgifter og moms indbragte momsen i 2018 i alt DKK 215.407 mio. og 230.468 mio. i 2019. Lige ned i statskassen. Til sammenligning indbragte samtlige punktafgiftsbelagte varer og ydelser inkl. lønsumsafgift i 2018 i alt DKK 107.382 mio. og 107.211 mio. i 2019¹. Når der er tale om provenu til staten af ovennævnte størrelsesorden, så er det ren utopi at gå ud fra, at problematikker vedrørende moms ikke udstrækker sig meget længere end 25/20%.

Moms er en omfattende retsdisciplin ligesom så mange andre retsområder og har igennem årene været genstand for en stor udvikling. Som eksempel kan nævnes harmoniseringen af de nationale momsregler med EU-retten (som vi stadig ikke er helt i mål med), de mange tiltag vedrørende omvendt betalingspligt i et forsøg på at forebygge momssvig og -unddragelser samt den igangværende modernisering af momsreglerne her i 2020/2021.

Afgiftspligtige personer der leverer afgiftspligtige transaktioner med leveringssted i Danmark skal i udgangspunktet pålægge 25% moms på salgsprisen. Momsen er en indirekte skat og en flerleddet afgift, hvilket betyder, at momsen i princippet skal opkræves hver gang en vare skifter hænder. Momsens grundprincip, neutralitetsprincippet, sørger herefter for, at sælger bliver indrømmet et fradrag for købsmomsen, således at momsen forbliver neutral for den erhvervsdrivende, og selve udgiften overvæltet til den endelige forbruger. Det er også derfor, man kalder momsen for en forbrugsafgift og en indirekte skat, da afgiften bliver betalt af forbrugeren qua den højere pris på varen eller ydelsen, og momsen bliver indbetalt til staten af den erhvervsdrivende. Dette er et meget forsimplet overblik over momsens systematik.

Når momsen opkræves i hvert transaktionsled, så har det som naturlig konsekvens, at der er uendeligt mange transaktioner at holde styr på, og der er tale om store beløb. Dette bliver ikke lettere at forholde sig til, når

¹ Skatteministeriet, www.skm.dk/skattetal/statistik/provenu-og-skattestruktur/afgifter-provenuet-af-afgifter-og-moms/, downloadet d. 26. februar 2021

vi bl.a. tager fradragsretten, fritagelsesbestemmelser samt momsens grænseoverskridende internationale dimension med i billedet. Komplekse og uoverskuelige regler kombineret med store beløb har altid, ligesom skatteretten, dannet grobund for skattetænkere af en, lad os bare sige lidt for smart karakter. EU-kommissionen anslog at EU-landene i 2017 gik glip af hele 137 mia. euro i momsindtægter, som i øvrigt er noget af det, man forsøger at komme til livs med den igangværende modernisering af momsreglerne². Det må dog alligevel påpeges, at der er en hårfin grænse mellem moms- og skattesvig ol. og tilrettelæggelse af sine moms- og skatteforhold således, at man tilpasser sine dispositioner alt efter, hvilke muligheder man helt legitimt har efter loven, og hvad der giver bedst mening ift. vedkommendes konkrete situation. Dette er også en af grundene til, at anmodning om bindende svar er så populært på skatte- og momsområdet. Ønsker man at foretage en disposition, som man ved, ligger i grænselandet mellem, hvad der er lovligt kontra ulovligt, eller er der måske usikkerhed i retspraksis vedrørende det konkrete forhold, som man søger afklaret, så er det ikke nogen dårlig idé at anmode SKAT om et bindende svar.

Et af de momsretlige områder som er særligt kompliceret og vanskeligt, er reglerne vedrørende fast ejendom. Dette retsområde er omfattende og indviklet, og kræver således et dybdegående kendskab til branchen samt den efterhånden omfattende mængde praksis. Dette er nødvendigt for at kunne anvende fritagelsesbestemmelserne i momslovens (ML) § 13, stk. 1, nr. 8 og 9 korrekt. Reglerne vedrørende fast ejendom har på flere områder (i en lang årrække) givet anledning til betydelige mængder problemstillinger i retspraksis. Særligt ét område har imidlertid været genstand for omfattende usikkerheder siden indførelsen af moms på visse former for levering af fast ejendom i 2011. Salg af bebygget ejendom bestemt til nedrivning.

Anmoder man SKAT om et bindende svar, så er det selvsagt ikke altid, man får den respons, som man havde håbet. Dette var tilfældet fsva. det bindende svar afgivet i SKM2014.554.SR, som var startskuddet til en sag, der gik hele vejen gennem retssystemet. Det bindende svar blev indbragt for Landsskatteretten, hvorefter sagen røg til Vestre Landsret, som afsagde deldommen SKM2017.439.VLR der, imod skatteministeriets påstand, indgav et præjudicielt spørgsmål for EU-Domstolen (EUD). Sagen er af EUD registreret som C-71/18 og benævnt KPC-sagen. EUD underkendte herefter i september 2019 skattemyndighedernes årelange praksis fsva. en afgiftspligtig persons salg af bebygget ejendom til en køber, som påtænker at nedrive de eksisterende bygninger. Efter hidtidig praksis kunne salget potentielt blive pålagt moms, såfremt købers hensigt om at nedrive de eksisterende bygninger kunne understøttes af objektive kriterier.³

Salg af bebygget ejendom bestemt til nedrivning har i en lang årrække været et yderst usikkert område med praksis i alle retninger. Denne usikkerhed skyldtes i vidt omfang, at Landsskatteretten i 3 kendelser;

² EU-Kommissionen, ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/da/IP_19_5511

³ Jf. Pedersen, Søren Engers (2019): *"Moms og fast ejendom"*, s. 44-52

SKM2016.529.LSR, SKM2016.634.LSR samt SKM2016.82.LSR (KPC-sagen) har anlagt en sontring, som ikke var overensstemmende med Skattestyrelsens hidtidige praksis. Uagtet at Landsskatteretten i disse 3 kendelser ikke var enig i Skattestyrelsens praksis, har Skattestyrelsen alligevel fastholdt sin praksis helt frem til datoen for afgørelse i KPC-dommen.

1.2 Problemformulering

Levering af fast ejendom er som hovedregel momsfrataget, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 9. I perioden før januar 2011 var al levering af fast ejendom omfattet af fritagelsesbestemmelsen. Dette ændrede sig ved lov nr. 520 af 12. juni 2009, som var en del af udmøntningen af "Forårspakke 2.0 – Vækst, klima og lavere skat". Dette medførte momspligt på fast ejendom fra 1. januar 2011 fsva. levering af byggegrunde, nye bygninger og væsentligt ombyggede/istandsatte bygninger.

Er der tale om en afgiftspligtig persons salg af en bebygget ejendom, hvor køber har til hensigt at nedrive eksisterende bygninger, har der været omfattende usikkerheder i praksis – nærmest siden reglernes indførelse i 2011. Spørgsmålet er, hvorvidt et sådan salg skal klassificeres som levering af gamle bygninger med tilhørende grund, eller om der skal ske en omkvalifikation, således at transaktionen i stedet kategoriseres som levering af byggegrund.

National praksis har siden lovændringen i 2011 i vidt omfang været inspireret af afgørelserne C-326/11, J. J. Komen, C-543/11, Woningstichting Maasdriel og ikke mindst C-461/08, Don Bosco. Det var med udgangspunkt i Skattestyrelsens fortolkning af disse afgørelser, at den forhenværende praksis blev tilrettelagt, og dette kom da også til udtryk i styresignalet SKM2017.27SKAT, hvor Skattestyrelsen, som følge af de store usikkerheder på området, så sig nødsaget til at præcisere deres opfattelse af, hvad der var gældende ret på området. Det var Skattestyrelsens opfattelse, at ved en vurdering af, om der er tale om levering af byggegrund eller bebygget fast ejendom, skulle der foretages en objektiv vurdering af parternes hensigt med transaktionen. Denne praksis var Landsskatteretten selvsagt, jf. ovenfor, ikke enig i.

Efter KPC-dommens afsigelse, og det heraf afledte styresignal SKM2020.238.SKTST, er der ikke nogen tvivl om, at den hidtidige praksis i et eller andet omfang er blevet underkendt. I styresignalet fremgår bl.a. en kort beskrivelse af den underkendte praksis, baggrunden for ændringen af praksis samt Skattestyrelsens fortolkning af begrebet "*fuldt funktionsdygtig bygning*". Skattestyrelsen anlægger i denne forbindelse en interessant fortolkning af begrebet, som også vil være genstand for analyse.

Spørgsmålet er herefter, set i lyset af bl.a. KPC-dommen og det efterfølgende styresignal, hvad der rent faktisk er gældende ret på området for levering af bebygget ejendom bestemt til nedrivning. Nærværende

afhandling har til formål at undersøge om den nuværende retstilstand er blevet bragt i overensstemmelse med gældende ret. Retstilstanden ønskes undersøgt gennem en analyse af de retlige rammer på området. Der vil blive taget udgangspunkt i momsordningsdirektivets (MSD) art. 135, stk. 1, litra j og k sammenholdt med art. 12, stk. 1, litra a og b samt naturligvis momslovens (ML) § 13, stk. 1, nr. 9 og momsbekendtgørelsens (MBKG) §§ 54-56. Derudover vil retstilstanden blive belyst gennem analyse af omfattende mængder national praksis samt EU-afgørelser. Her vil den nationale praksis vil blive sammenholdt med EUD's praksis.

De ovenstående betragtninger udmønter sig i nedenstående problemformulering:

Hvad er gældende ret på området for salg af bebygget fast ejendom bestemt til nedrivning, og er national praksis i overensstemmelse hermed?

1.3 Afgrænsning

Inden man kaster sig over fritagelserne i momsloven, så er det vigtigt at have fundamentet på plads. Der skal være tale om en afgiftspligtig person, som leverer en afgiftspligtig transaktion mod vederlag. Disse begreber er essentielle for at kunne forstå momsens systematik og illustrerer i vidt omfang mange momsens grundlæggende principper. Afhandlingen vil sin del 3 indeholde en kort præsentation af begreberne afgiftspligtig person, afgiftspligtig transaktion samt leveringsstedet og grundlæggende momsretlige principper. Disse omfattende emner vil ikke blive genstand for nogen dybdegående gennemgang, idet de udelukkende tjener som "springbræt" til afhandlingens primære fokus vedrørende fritagelsesbestemmelsen i ML § 13, stk. 1, nr. 9 om fast ejendom.

Afhandlingen afgrænser sig til at behandle ML § 13, stk. 1, nr. 9 vedrørende levering af fast ejendom. ML § 13, stk. 1, nr. 8 om udlejning og bortforpagtning af fast ejendom vil derimod ikke blive behandlet.

Fast ejendom er i momsmæssige henseende et omfattende emne, og det er således langt fra alle aspekter, der vil blive behandlet i nærværende afhandling. Det kan dog ikke benægtes, at en grundlæggende viden omkring fast ejendom vil bidrage til bedre forståelse for momslovens § 13, stk. 1, nr. 9 og udgøre en vigtig forforståelse når afhandlingen bevæger sig dybere ned i specifikke nicheområder. På denne baggrund vil afhandlingen gennemgå en begrænset mængde af teori vedrørende fast ejendom (som ikke direkte vedrører problemstillingen).

Efter nugældende dansk praksis er levering af fast ejendom momsfrataget i nogen specifikke tilfælde. Forholdet vil være momsfrataget i tilfælde, hvor 1) momslovens § 13, stk. 2 kan finde anvendelse, 2) der er tale om en privatpersons salg af fast ejendom, 3) den grund som bliver solgt kan ikke karakteriseres som en

byggegrund og 4) salg af gamle bygninger. Afhandlingen afgrænser sig fra at behandle punkterne 1-2 i anden omfang, end hvad der er nødvendigt for at illustrere problemstillingen.

Det store spørgsmål er, hvad der er gældende ret på området for levering af bebygget ejendom bestemt til nedrivning, og hvorvidt national praksis efter KPC-dommen og SKM2020.238.SKTST er i overensstemmelse hermed. Den overordnede relevante sondring er således en vurdering af, hvornår der er tale om salg af "gamle bygninger" eller byggegrund. Som naturlig konsekvens heraf afgrænser afhandlingen sig fra at behandle salg af nye bygninger i et andet omfang, end hvad der synes relevant i et forsøg på at belyse problemstillingen.

Afhandlingen vil have sit primære fokus på den momsmæssige behandling af ejendomme beliggende i Danmark. Praksis fra EUD med ejendomme som ikke er beliggende i Danmark, vil imidlertid blive inddraget, når det i afhandlingens del 5 undersøges, hvad der i følge EU er gældende ret på området for salg af bebygget ejendom bestemt til nedrivning. Det primære fokus vil dog stadig være at undersøge, hvad der er ifølge danske retskilder er gældende ret, og hvorvidt denne er i overensstemmelse med gældende ret på området ifølge EU.

Afslutningsvist bemærkes, at afhandlingen er udarbejdet i perioden 1. februar 2021 til 19. maj 2021. Indsamling af empiri til besvarelse af afhandlingens problemstilling er afsluttet d. 13. maj, hvorfor relevant empiri udgivet i perioden herefter følgelig ikke vil være inddraget.

Del 2 - Den metodiske tilgang

Det følgende afsnit har til formål at beskrive, illustrere og begrunde afhandlingens metodiske tilgang. Det er metodevalget, der sætter rammerne for besvarelse af problemformuleringen, og giver desuden læseren en forståelse for, i hvilket lys problemstillingen søges besvaret. Det centrale formål med det følgende afsnit er herefter at sætte rammen for anvendelsen af retsdogmatisk metode set i forhold til det konkrete speciale. Den retsdogmatiske metode vil herefter blive anvendt som fremgangsmåde, til at undersøge specialets problemstilling vedrørende gældende ret for levering af bebygget fast ejendom bestemt til nedrivning i medfør af MSD art. 135, stk. 1, litra j og k sammenholdt med art. 12, stk. 1, litra a og b samt stk. 2 og 3 og om den nationale ret er i overensstemmelse hermed.

2.1 Retsdogmatisk og juridisk metode

Den juridiske videnskabs overordnede opgave er gennem analyse af relevante retskilder at finde frem til, hvad der er gældende ret på et givent retsområde, *de lege lata*. Dette er også omdrejningspunktet for nærværende afhandling, som søger at fastslå, hvad der er gældende ret på området for levering af bebygget fast ejendom bestemt til nedrivning.⁴

Retsdogmatisk metode har til formål at beskrive, fortolke og systematisere gældende ret, hvilket da også er den metodiske tilgang, som vil blive anvendt i denne afhandling. Der vil ikke i den pågældende afhandling blive sondret mellem retsdogmatisk og juridisk metode. Dette skal begrundes med, at den retsdogmatiske og juridiske metode findes at være uadskilleligt sammenblandede, og at det ville være kunstigt at forsøge at lave en skarp opdeling mellem de to metoder. Det er svært at diskutere den ene metode uden også at tage stilling til den anden.

For at kunne fastlægge gældende ret vil afhandlingen tage udgangspunkt i en lang række retskilder såsom lovgivning, bekendtgørelser, direktiver, domstolsafgørelser, administrativ praksis mv.

For at danne en vis form for systematik i de af afhandlingen omtalte retskilder vil disse blive opdelt i primære og sekundære retskilder. De primære retskilder er direktiver, love, bekendtgørelser og domme. Sekundære retskilder udgør derimod forskellige subjektive forståelser og fortolkninger af de primære retskilder. Eksempler på subjektive retskilder er Den Juridiske Vejledning (herefter DJV), cirkulærer og retslitteratur. De sekundære retskilder tager udgangspunkt i en fortolkning af de primære retskilder. Dette betyder også, at når en

⁴ Jf. Evald, Jens (2020): *"Juridisk teori, metode og videnskab"*, s. 207f

sekundær retskilde tager stilling til en primær retskilde, så skal man forholde sig kildekritisk. Denne afhandling vil i princippet også udgøre en sekundær retskilde (om end med en meget lav retskildeværdi).⁵

2.2 Anvendelse af retskilder

Lovgivningen udgør i kraft af dens status som primær retskilde en væsentlige kilde til afdækning af, hvad der er gældende ret. Ved lovgivning forstås regler, som er autoritativt fastsat af et organ, som naturligvis skal have den fornødne kompetence. I toppen af retskildehierarkiet finder vi Grundloven. Moms er en indirekte skat. Af grundlovens § 43 fremgår, at *"ingen skat kan pålægges... uden ifølge lov"*. Grundlovens § 43 udtrykker således, at der skal være hjemmel i lov, førend der kan opkræves moms. Love skal således have hjemmel i Grundloven, ligesom bekendtgørelser skal have hjemmel i lov. EUD mener⁶, at EU-retten har forrang frem for national ret. Dette er anerkendt fsva. love og bekendtgørelser, men højesteret var ikke enig i, at EU-retten har forrang frem for Grundloven, jf. Maastricht-dommen. Det forudsættes i den pågældende afhandling, at EU-retten har forrang for national ret.⁷

Iht. lovgivningen i nærværende fremstilling er de relevante retsforskrifter at finde i momssystemdirektivet, momsloven og momsbekendtgørelsen. Dertil bemærkes, at momsloven er en implementering af momssystemdirektivet, og det herefter forudsættes, at momssystemdirektivet har en højere retskildeværdi end momsloven, lige såvel som afgørelser fra EUD har en højere retskildeværdi end rent nationale domstolsafgørelser. Direktiver er som udgangspunkt ikke direkte gældende for borgere i de enkelte medlemsstater, førend de er blevet implementeret. Det er op til de enkelte medlemsstater selv at implementere direktivteksten i national lovgivning. En ulempe ved at dette er, at der åbnes op for, at de enkelte medlemsstater potentielt kommer til at implementere eller fortolke direktivteksten forkert. Når der fx skal tages stilling til ordlyden af direktivteksten (eller andre EU-retsakter), så omfatter dette i princippet alle EU-sproglige variationer, og disse skal alle betragtes som lige >autoritative<. Det vil naturligvis omfatte et enormt merarbejde at tage stilling til samtlige sproglige versioner, og ligger således langt udover det antal sider, som afhandlingen har til rådighed.⁸ Er der formodning for, at en bestemt bestemmelse, fx reglerne vedrørende bebygget fast ejendom bestemt til nedrivning, er udtryk for en forkert implementering af direktivteksten, er der indført regler om præjudiciel forelæggelse for EUD. Når man har at gøre med en direktivstyret dansk lov såsom momsloven,

⁵ Jf. Evald, Jens (2020): *"Juridisk teori, metode og videnskab"*, s. 30-31 samt Blume, Peter (2009): *"Juridisk metode-lære"*, s. 74-75

⁶ Jf. sag C-6/64, Costa mod E.N.E.L

⁷ Jf. Evald, Jens (2020): *"Juridisk teori, metode og videnskab"*, s. 37

⁸ Jf. Hansen, Lone L. og Werlauff, Erik (2016): *"Den juridiske metode"*, s. 110-113

så skal det erindres, at det er direktivet og fortolkningen af dette (princippet om direktivkonform fortolkning), der er afgørende for fortolkningen af den danske momslov.⁹

I relation til afhandlingens anvendelse af momsbekendtgørelsen, så vil denne, i afhandlingens del 4 blive tillagt lovgivningsmæssig status. Dette er i udgangspunktet ikke helt uproblematisk, eftersom momsbekendtgørelsen er udstedt og udfærdiget af en administrativ myndighed. Momsbekendtgørelsen udtrykker således, hvordan Skatteministeriet (ikke folketinget) mener, at lovteksten i momsloven skal fortolkes og forstås. I afhandlingens del 4 vil momsbekendtgørelsen alligevel blive tillagt lovgivningsmæssig vægt, eftersom det lægges til grund, at skatteministeriet er blevet givet en bred hjemmel til at udmønte momsloven i bekendtgørelsesform, og denne har bindende virkning for borgerne, jf. ML § 13, stk. 3. Derudover lægges til grund, at skatteministeriet ved udfærdigelse af momsbekendtgørelsen har taget formålet med momssystemdirektivet i betragtning. På denne baggrund vil bekendtgørelsen blive anvendt ved fortolkningen af rækkevidden af momslovens bestemmelser.

I forbindelse med lovgivningsprocessen er der altid en forberedelsesfase. Det er i denne forberedelsesfase at forarbejder til lovgivningen bliver til. Forarbejdernes formål er at begrunde hvorfor den pågældende lov tænkes gennemført og forklare formålet med de enkelte bestemmelser. Forarbejderne udgør således et vigtigt fortolkningsbidrag og bidrager med en forståelse for, hvorfor den konkrete retsforordning er tilblevet på den pågældende måde. På denne baggrund kan forarbejderne siges at bidrage til fastlæggelsen af gældende ret. Eftersom momsloven er en implementering af direktivet, foreligger der en meget sparsom mængde forarbejder, og lov nr. 520 af 12. juni 2009 indeholder kun en begrænset mængde fortolkningsbidrag i relation til at belyse problemstillingen. EU-Kommissionens begrundelser KOM/2004/0246 og KOM/1973/950¹⁰ indeholder desuden ikke nogen relevante fortolkningsbidrag. Normalt vil man herefter i stedet anvende direktivets præambler. Hverken præamblerne til sjette momsdirektiv eller momssystemdirektivet nævner imidlertid momsfrigørelsen vedrørende levering af fast ejendom.

De relevante bestemmelser i MSD art. 135, stk. 1, litra j og k samt art. 12, ML § 13, stk. 1, nr. 9 og MBKG §§ 54-56 samt retspraksis vil være genstand for analyse og inddragelse af sekundære retskilder såsom DJV, retslitteratur og artikler vil bidrage til en mere nuanceret diskussion og gennemgang af de pågældende analyser.

I det omfang der er relevant retspraksis fra de nationale domstole, så vil disse naturligvis også være genstand for en gennemgang. Særligt for det valgte emne er imidlertid, at der foreligger en meget sparsom mængde

⁹ Jf. Hansen, Lone L. og Werlauff, Erik (2016): *"Den juridiske metode"*, s. 118-122 samt Blume, Peter (2009): *"Juridisk metodelære"*, s. 54-57

¹⁰ i forbindelse med harmoniseringen ved rådets sjette direktiv i 1977 samt den efterfølgende omarbejdning til momssystemdirektivet.

nationale domstolsafgørelser. Langt størstedelen af de afgørelser som vedrører problemformuleringen, er blevet til ad administrativ vej qua skatteforvaltningens afsigelse af bindende svar samt landsskatteretsafgørelser. Administrative afgørelser er ikke domstolsafgørelser og har derfor ikke samme retskildeværdi som afgørelser fra domstolene.¹¹ Forvaltningsmyndigheder som Skatteforvaltningen skal imidlertid træffe afgørelser med udgangspunkt i lighedsgrundsætningen, og det betyder, at borgere og virksomheder skal kunne støtte ret på gældende administrativ praksis. Eftersom det er langt fra al administrativ praksis, som rent faktisk bliver indbragt for domstolene, så kan det ikke afvises, at henset til den faktiske mængde administrative afgørelser der foreligger, og den i relation hertil manglende mængde nationale domstolsafgørelser, så vil den administrative praksis blive tillagt en vis retskildeværdi. Afgørelser truffet af Landsskatteretten, som er et af Skatteforvaltningen uafhængigt nævn der repræsenterer et bredt udvalgt af anerkendte og uafhængige specialister på en række specifikke områder, vil blive tillagt en større retskildeværdi end bindende svar fra Skatterådet, lige såvel som bindende svar fra Skatterådet vil blive tillagt større retskildeværdi end bindende svar fra SKAT.¹²

Den praksis (primært administrativ) som Skattestyrelsen har praktiseret i en efterhånden lang årrække, baserer sig på en stribe domme fra EUD. Da momsloven er direktivimplementeret, og præjudicielle forelæggelser for EUD har til formål at fastslå fortolkningen eller gyldigheden af en fællesskabsbestemmelse, så vil disse domme (eftersom det er øverste retsinstans) have en betydelig præjudikatsværdi. Særligt sagerne C-71/18, KPC Herning og C-461/08, Don Bosco og tager direkte stilling til den relevante sondring, efter problemformuleringen, mellem bebygget fast ejendom bestemt til nedrivning og byggegrund. Disse vil være genstand for en dybdegående analyse.¹³

Sagerne J.J. Komen og Maasdriel relaterer sig ikke direkte til sondringen mellem bebygget fast ejendom med tilhørende jord og byggegrund (som fx KPC Herning og Don Boso), men vedrører alligevel nært beslægtede områder, og kan derfor anvendes til at opnå en mere dybdegående forståelse for, hvilke forhold EUD lægger vægt på, når det i andre sammenhænge skal vurderes, hvorvidt der er tale om fx byggegrund.

Afhandlingen vil desuden anvende en række sekundære retskilder herunder vejledninger (fx DJV) og styresignaler. Disse er ikke bindende for borgeren og udtrykker således alene SKATs opfattelse af, hvad der er gældende ret. Der vil desuden blive anvendt en omfattende mængde retslitteratur. Retlitteraturen er ligesom DJV og styresignaler blot subjektive fortolkninger af primære retskilder, og udgør således ikke i sig selv

¹¹ Jf. Hansen, Lone L. og Werlauff, Erik (2016): *"Den juridiske metode"*, s. 102-104

¹² Jf. Den Juridiske Vejledning 2021-1, A.A.7.1.3 *"Adgangen til at støtte ret på administrativ praksis"*

¹³ Jf. Evald, Jens (2020): *"Juridisk teori, metode og videnskab"*, s. 142-146

en egentlig retskilde. Retslitteraturen er imidlertid et vigtigt fortolkningsbidrag til fastlæggelsen af, hvad der er gældende ret, og bidrager i øvrigt til at give overblik, videreudvikle og systematisere retten.

I forhold til afgørelser fra EUD så er der ikke, ligesom i dansk ret, nogen former for dissens. I dansk ret vil der være en formodning for, at retstilstanden er mere uklar i domstolsafgørelser, hvor der er dissens sammenlignet med afgørelser uden. Ved afgørelser fra EUD har man ikke dette vurderingsparameter, og der er ikke nogen højere ankeinstanser. Det betyder også, at det klare udgangspunkt for de forhold som anføres i afgørelser fra EUD er, at disse udtrykker gældende ret. I nogen tilfælde fremkommer generaladvokaten imidlertid med sit forslag til afgørelse, hvilket også var tilfældet inden afsigelsen af den endelige dom i KPC Herning. Det er generaladvokatens opgave helt upartisk komme med forslag til afgørelse i den pågældende sag. EUD er ikke på nogen måde bundet af generaladvokatens forslag til afgørelse. Når det er sagt, så må det alligevel anføres, at disse forslag ikke er helt uinteressante (om end retskildeværdien formentlig ikke er meget højere end retslitteraturen). Det ses fx ikke sjældent, at EUD følger generaladvokatens forslag til afgørelse. Man skal træde varsomt, i forhold til at tillægge generaladvokatens forslag til afgørelse en egentlig retskildeværdi. Det kan dog alligevel ikke anfægtes, at denne potentielt kan bidrage til forståelsen samt fortolkningen af EUD's argumentationsrække, specielt hvis denne er i overensstemmelse med afgørelsen fra EUD, eller EUD henviser direkte til generaladvokatens argumentation. På denne baggrund vil generaladvokatens forslag til afgørelse i KPC-sagen blive anvendt i det omfang, denne kan bidrage til forstå, underbygge og fortolke EUD's betragtninger.¹⁴

2.3 Anvendte fortolkningsprincipper

I afhandlingen vil der desuden blive anvendt en række forskellige fortolkningsprincipper. Blandt disse er ordlydsfortolkning, formålsfortolkning, direktiv-konform fortolkning samt indskrænkende fortolkning.

Ordlydsfortolkningen er den primære fortolkningsmetode.¹⁵ Ved en ordlydsfortolkning tages der udgangspunkt i den naturlige sproglige forståelse ved en ordlyd. Denne fortolkningsmetode vil formentlig altid blive anvendt i et eller andet omfang, eftersom det er svært at forestille sig situationer, hvor ordlyden af en bestemmelse slet ikke er relevant. En ordlydsfortolkning vil således nærmest altid være relevant, men kan omvendt sagtens være utilstrækkelig. På denne baggrund bliver en ordlydsfortolkning da også ofte kædet sammen med en formålsfortolkning.¹⁶ En formålsfortolkning har til hensigt at fastlægge, hvad lovgivers formål med den konkrete bestemmelse rent faktisk har været. Denne fortolkningsmetode synes særligt relevant i

¹⁴ <https://www.eu.dk/da/faq/alle-faqs/hvad-er-en-generaladvokat>

¹⁵ Evald, Jens, (2020): "Juridisk teori, metode og videnskab" s. 51-52

¹⁶ Jf. Munk-Hansen, Carsten (2018): "Retsvidenskabsteori", s. 287-288

forhold til den pågældende afhandling. Dette skal begrundes med, at selve formålet med momssystemet, og dermed neutralitetsprincippet, altid skal tages i betragtning, når det vurderes, om en eventuel forståelse af en ordlyd er i uoverensstemmelse hermed. Se fx præambel 5 til momssystemdirektivet eller KPC-dommens præmis 60, hvor der henvises direkte til neutralitetsprincippet. Derudover er selve formålet med bestemmelsen i direktivets art .135, stk. 1, litra k skrevet direkte ind i bestemmelsen, hvorfor dette ville være svært at argumentere for, at en formålsfortolkning ikke er relevant.¹⁷

Fritagelsesbestemmelserne er en undtagelse til hovedreglen, hvorfor disse som udgangspunkt skal fortolkes indskrænkende.¹⁸ Omvendt må fritagelsesbestemmelserne alligevel ikke fortolkes så indskrænkende, at det fratager fritagelsesbestemmelserne deres indhold. Sondringen herimellem er ikke klar, men de udgør begge tungtvejende argumenter og skal således begge tages i betragtning, når det skal vurderes, i hvilket omfang der skal anvendes en indskrænkende fortolkning.

2.4 Momssystemdirektivets ændringer

Sagerne C-461/08, Don Bosco og C-326/11, J.J. Komen blev besvaret med udgangspunkt i det dagældende direktiv (Rådets sjette direktiv 77/388 af 17. maj 1977). Dette direktiv er herefter blevet erstattet af det nu gældende momssystemdirektiv (Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006). Ved sammenligning af de relevante bestemmelser i de to afgørelser konkluderes, at der ikke er nogen betydningsmæssige forskelle. Udelukkende ordlyden er blevet ændret. På denne baggrund vurderes afgørelserne stadig at kunne anvendes ved en fortolkning af det nuværende direktiv. De dagældende bestemmelser fremgår af bilag 1.

2.5 Afhandlingens struktur

Afhandlingen består overordnet set af 6 dele, som hver især har sit eget specifikke bidrag frem mod en meningsfuld og fyldestgørende bevarelse af problemformuleringen.

Del 1 fungerer som en introduktion af specialet. Det er her begrundelsen for emnevalget og problemformuleringen bliver gennemgået, og der bliver taget stilling til, hvorledes afhandlingen skal afgrænses. For at kunne beskrive, fortolke og systematisere gældende ret er det vigtigt, at der allerede inden metodeafsnittet bliver sat nogen klare grænser for, hvad der skal, og hvad der ikke skal behandles.

¹⁷ se i tillæg hertil afsnit 3.2.1 nedenfor

¹⁸ se i tillæg hertil afsnit 3.2.4 nedenfor

Del 2 indeholder en gennemgang af afhandlingens metodiske fremgangsmåde. Formålet med kapitlet er at illustrere afhandlingens konkrete anvendelse af retsdogmatisk metode.

Del 3 indeholder en kort beskrivelse af momsens baggrund, systematik, grundlæggende principper samt en introduktion til momsfritlegelserne.

For at kunne besvare hvad der er gældende ret for salg af bebygget fast ejendom bestemt til nedrivning, så vil der i afhandlingens del 4 blive taget stilling til, om MBKG §§ 54-56 og ML § 13, stk. 1, nr. 9 udgør en korrekt implementering af MSD art. 135, stk. 1, litra j og k samt art. 12. Dette er vigtigt at fastslå, eftersom momsloven er direktivimplementeret og derved skal være i overensstemmelse med de rammer, som følger af direktivet.

I del 5.1 vil der blive gået i dybden med en analyse og fortolkning af (iht. problemstillingen) relevante afgørelser fra EUD for at fastlægge de nærmere rammer for, hvorledes direktivteksten i MSD art. 135, stk. 1, litra j og k samt art 12 skal forstås. Herefter vil der i del 5.2 blive foretaget en analyse af national praksis, hvortil det vil blive vurderet, om denne er i overensstemmelse med gældende ret.

Del 6 indeholder en konklusion og en perspektivering. Konklusionen vil sammenfatte specialets delkonklusioner i en endelig stillingtagen til afhandlingens besvarelse af problemformuleringen. Slutteligt vil der blive perspektiveret til, hvad der formodes at blive det fremtidige stridspunkt i relation til salg af bebygget ejendom bestemt til nedrivning.

Del 3 - Momsens systematik og grundlæggende principper

3.1 Baggrund

Med Lov om almindelig omsætningsafgift, lov nr. 102 af 31. marts 1967 blev momsen indført. Momsen afløste omsen, som var en enkeltledsafgift, der blev pålagt i engros- og ikke i detailledet. Momsen var fra starten af en rent nationalt fastsat afgift, som omfattede alle varer, mens tjenesteydelser kun var omfattet, såfremt de var positivt omtalt i loven.¹⁹

Danmark tiltrådte herefter EF-samarbejdet i 1973. EF havde allerede på daværende tidspunkt (gennem en længere periode) arbejdet på en harmonisering af de enkelte medlemsstaters systemer for indirekte beskatning. Denne harmonisering var til dels begrundet i konkurrencehensyn og fremmelsen af det indre marked.²⁰ Det var helt centralt for denne forbrugsafgift, at den skulle forblive neutral og måtte således ikke kunne påvirke forbrugernes valg. Momsen skulle forblive neutral ved, at den erhvervsdrivende i den enkelte transaktion ville have fradragsret for købsmomsen. Ved denne fremgangsmåde ville momsen ikke ophobe sig, alene merværdien i den enkelte transaktion ville blive afgiftspålagt, samt selve afgiften ville blive overvæltet til den endelige forbruger. Selvom neutralitetsprincippet er momsens allestedsværende grundprincip, så er det også et princip, der er svært at opretholde. Hvis momsen var 100% neutral, så ville vi fx ikke have alle disse grænsehandelsproblematikker, jf. bl.a. SKM2009.664.LSR og SKM2018.633.BR, hvor erhvervsdrivende forsøger at flytte det momsmæssige leveringssted (og derved momsbeskatningsretten) til en anden medlemsstat med en lavere momssats.

Startskuddet til denne harmonisering kom så i 1977 med Rådets sjette direktiv 77/388 af 17. maj. Dette direktiv blev herefter med virkning fra 1. januar 2007 afløst af Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (momssystemdirektivet). Momssystemdirektivet er en omarbejdning af sjette direktiv, hvor formålet var at konstruere en mere overskuelig opsætning af reglerne og sammenskrivning af sjette direktivs bestemmelser, som siden vedtagelsen havde været genstand for utallige ændringer.²¹ Det var tillige formålet med udarbejdningen af direktivet at opnå en fuldstændig harmonisering af momsgrundlaget. Dette kan indtil videre ikke siges at være opnået, eftersom det stadig er tilladt for medlemsstaterne at opretholde deres nuværende regler fsva. nogen nærmere definerede varer og tjenesteydelser. Medlemsstaterne kan altså stadig i et vist omfang have nationale regler, som ikke er i overensstemmelse

¹⁹ Jf. Thygesen, Jette (2018): *"Grundlæggende momsretlige principper"*, s. 11-12 og Dekov, Erik og Engsig, John, opdateret af Juul, Mette og Gosvig, Lars: *"Moms – Energi – Lønsum"*, s. 22-24

²⁰ Jf. Pedersen, Søren Engers (2015): *"Moms 1 – Fradragsret"*, s. 11

²¹ Jf. Pedersen, Søren Engers (2015): *"Moms 1 – Fradragsret"*, s. 11-12

med de tilsvarende bestemmelser i momssystemdirektivet. Indtil udgangen af 2010 var dette også tilfældet ved levering af fast ejendom. Fast ejendom var i alle tilfælde, før 2011, fritaget for moms, hvilket ikke var i overensstemmelse med bestemmelserne i MSD art. 135, stk.1, litra j og k. Dette kunne lade sig gøre, fordi den fuldstændige fritagelse som Danmark anvendte på levering af fast ejendom havde hjemmel i overgangsreglerne i MSD art. 371, jf. bilag x, del B, nr. 9 vedrørende transaktioner, som medlemsstaterne kan fortsætte med at fritage for afgift. Denne såkaldte stand-still-klausul blev ophævet, og der blev ved lov nr. 520 af 12. juni 2009 indført momspligt på salg af byggegrunde og nye bygninger med tilhørende jord. Det fremgår af lovforslagets almindelige bemærkninger, at formålet med denne del af lovforslaget var at bringe de danske momsregler i overensstemmelse med direktivet og lægge moms på den værdiskabelse, som sker i forbindelse med salg af nye bygninger med tilhørende jord eller byggegrunde (harmonisering). Indførelsen af momspligten betyder også, at Danmark fra dette tidspunkt ikke kan genindføre momsfrigtagelsen (skulle det være ønsket på et senere tidspunkt), og at de danske regler på området nu skal fortolkes i overensstemmelse med direktivet.²²

3.2 Grundlæggende momsretlige forhold

Momssystemet er indviklet og baserer sig på et antal grundlæggende principper og karakteristika. For at kunne forstå og diskutere centrale momsretlige problemstillinger, så er det vigtigt at have en grundlæggende forståelse for momssystemet. Det følgende afsnit vil indeholde en kort redegørelse og præsentation af de mest centrale principper, begreber og karakteristika i relation til momssystemet og fast ejendom.

3.2.1 Centrale principper, formål og hensyn

Af Traktaten om den Europæiske Unions (TEU) art. 3 nr. 3 fremgår, at et af hovedformålene med unionens oprettelse (EU) er, at der skal oprettes et fælles indre marked. Det indre marked skal sikre den frie bevægelighed for varer, kapital, tjenesteydelser og arbejdskraft. Harmoniseringen af de enkelte medlemsstaters omsætningsafgifter var begrundet i ønsket om at fremme etableringen af det indre marked. Før harmoniseringen påvirkede de enkelte medlemsstaters forskellige momsregler direkte den frie bevægelighed og var desuden konkurrenceforvridende.²³ Der skulle således oprettes et fælles momssystem på tværs af EU. Dette udmøntede sig jf. ovenfor i Rådets sjette direktiv 77/388 af 17. maj samt den efterfølgende omfattende omarbejdning af sjette direktiv, som resulterede i momssystemdirektivet. De enkelte medlemsstater har pligt til

²² Jf. Pedersen, Søren Engers (2019): *"Moms og fast ejendom"*, s. 16 samt de almindelige bemærkninger til lovforslag nr. 520 af 12-06-2009, pkt. 2.1

²³ Jf. Thygesen, Jette (2018): *"Grundlæggende momsretlige principper"*, s. 13-14

at implementere de unionsretlige direktiver, og den danske momslov udgør da også en implementering af direktivet.²⁴

Det ovenstående kan virke som en gentagelse, men er et forsøg på at understrege momsens uadskillelige sammenblanding med EU-retten. Momsretlige problemstillinger kan ikke drøftes på kvalificeret niveau uden at have en forståelse for, hvorledes EU-retten påvirker momsloven, mosbekendtgørelsen samt nationale såvel som internationale momsretlige domstolsafgørelser. Momssystemets formål skal, jf. bl.a. det EU-retlige princip om EU-konform fortolkning, fortolkes i overensstemmelse med det indre marked og EU-rettens formål samt en lang række EU-retlige såvel som momsretlige principper. Når der skal tages stilling til momsretlige problemstillinger, forudsætter dette således en stillingtagen til en lang række formål og principper. Dette er vigtigt at holde sig for øje, specielt når man læser og analyserer afgørelser fra EUD, hvis fortolkning læner sig meget op ad det grundlæggende neutralitetsprincip, præambelen (som angiver direktivets baggrund og formål) samt fremmelsen af det indre marked. Disse forhold skal man altid have med i baghovedet, når man læser afgørelser fra EUD.²⁵

Neutralitetsprincippet fremgår bl.a. af præambel nr. 5 til MSD, og lyder *”Det mest enkle og mest neutrale momssystem opnås, når afgiften opkræves så generelt som muligt...”* Som anført ovenfor, er neutralitetsprincippet et helt centralt og allestedsværende princip i momsretten. Ved navnet kan man næsten gætte sig frem til, at princippet overordnede formål er at holde momsen neutral. Momsen må ikke på nogen måde påvirke erhvervslivets eller private dispositioner. Momsen opkræves i hvert transaktionsled men ophober sig ikke, eftersom der kun betales afgift af den merværdi (værditilvækst), som bliver påført de pågældende varer, og virksomheden har fradrag for afgiften på indkøb (købsmoms) til brug for den momspligtige virksomhed. Den endelige afgift overvæltet herefter til den endelige forbruger, jf. MSD art. 1, stk. 2. Derudover er det vigtigt, at momsen ikke på nogen måde påvirker forbrugernes valg. Man må ikke som forbruger kunne spekulere i, i hvilken medlemsstat man skal købe et produkt. Er dette tilfældet, vil det kunne medføre en konkurrence-mæssig skævvridning. EUD henviser til og anvender i vidt omfang princippet om afgiftsneutralitet, hvilket da også kun underbygger dets betydning for momsretten.²⁶

Derudover skal nævnes forbrugsbeskatningsprincippet og gensidighedsprincippet. Ved princippet om forbrugsbeskatning forstås, at momsen er en forbrugsafgift, og at det er slutbrugerens køb af den pågældende

²⁴ Jf. Thygesen, Jette (2018): *”Grundlæggende momsretlige principper”*, s. 14-15

²⁵ Jf. Thygesen, Jette (2018): *”Grundlæggende momsretlige principper”*, s. 16

²⁶ Jf. Thygesen, Jette (2018): *”Grundlæggende momsretlige principper”*, s. 26 og 29-30

ydelse eller vare, som udløser den faktiske beskatning. Ved gensidighedsprincippet forstås at fradragsretten indtræder samtidig med afgiftspligten for salgsmoms indtræder.²⁷

Ved transaktionsprincippet forstås, at momsen af natur er et transaktionsbaseret afgiftssystem, hvor de enkelte transaktioner skal vurderes særskilt med henblik på at bestemme, hvorvidt den enkelte transaktion skal afgiftspålægges. Dette skal også ses i sammenhæng med præambel nr. 24 til MSD og art. 63, som tilsiger, at afgiftspligten indtræder og forfalder på det tidspunkt, hvor leveringen af varen eller ydelsen finder sted. Hvorvidt en transaktion skal afgiftspålægges, skal herefter besluttes på transaktionstidspunktet.

Af andre momsretlige principper kan desuden nævnes merværdiafgiftsprincippet og princippet om forbud mod misbrug. Af generelle juridiske principper som ikke kun er relateret til momsen (men som traditionelt tillægges stor vægt i EU-retten), kan nævnes proportionalitetsprincippet og ligebehandlingsprincippet.

3.2.2 Den afgiftspligtige person og transaktion

Som for alle andre forhold omfattet af momslovens anvendelsesområde er det en betingelse for momspligt, at sælger er en afgiftspligtig person. En afgiftspligtig person er defineret som en fysisk eller juridisk person, der driver selvstændig økonomisk virksomhed. Det er desuden en betingelse, at vedkommende skal handle i sin egenskab af at være en afgiftspligtig person.²⁸ I denne henseende er fast ejendom ingen undtagelse. Det er en betingelse for momspligt på salg af fast ejendom, at sælger er en afgiftspligtig person som defineret i ML § 3, stk. 1, og at vedkommende handler i sin egenskab heraf.²⁹ Udøvelse af sin private ejendomsret kan således ikke betragtes som selvstændig økonomisk virksomhed. Det betyder også, at privates salg af fast ejendom som det helt klare udgangspunkt aldrig vil medføre momspligt³⁰ uafhængigt af, hvorvidt der er tale om levering af nye bygninger eller byggegrund.³¹

For at være omfattet af momslovens anvendelsesområde er det desuden en betingelse, at der er tale om en afgiftspligtig transaktion. Afgiftspligtige transaktioner defineres som levering af varer eller ydelser mod

²⁷ Jf. Thygesen, Jette (2018): *"Grundlæggende momsretlige principper"*, s. 30

²⁸ Jf. ML § 3, stk. 1 og MSD art. 9, stk. 1

²⁹ Se i samme retning, Christiansen, Randi (2017): *"Fast ejendom – hvad afgør om salget er momspligtigt?"*, s. 1 og Christiansen, Randi (2020): *"Kommentarer til udvalgte afgørelser – moms på fast ejendom – afgiftspligtig person"*, s. 1 og 4-5

³⁰ Se i denne sammenhæng de forenede sager C-180/10 og C-171/10 (Jaroslav Slaby og Emilian Kuc), hvor det fremgår af præmis 35 og 36, at momspligten som udgangspunkt ikke kan udstrækkes til salg, der sker som led i en privatpersons udøvelse af sin private ejendomsret

³¹ Jf. også Egholm, Karina Kim (2012): *"Moms på salg af fast ejendom – status over praksisudviklingen"*, s. 3-4

vederlag her i landet. Overdragelse af nye bygninger med tilhørende jord eller byggegrunde skal således alene afgiftspålægges, såfremt der er tale om levering mod vederlag.³²

3.2.3 Momsfritagelserne

Når vi begynder at kigge på fritagelserne i ML § 13, så er det fordi, vi allerede har konstateret, at vi har at gøre med en afgiftspligtig person, som leverer en afgiftspligtig transaktion mod vederlag. Førend man kan blive fritaget for moms efter ML § 13, er man per definition stadig omfattet af lovens anvendelsesområde.

Fritagelsesbestemmelserne udgør imidlertid en afvigelse fra det førømtalte neutralitetsprincip. Det optimale, set i relation til momssystemet og opretholdelsen af neutralitetsprincippet havde været, at ingen transaktioner var fritaget for moms. Når man så alligevel vælger at fritage en hel række transaktioner, så er det fordi, at disse transaktioner anses for værende af interesse for almenvellet, og man af forskellige samfundsmæssige årsager ønsker at gøre det billigere for forbrugere at tilgå de pågældende transaktioner. Samfundet har fx en klar interesse i, at borgere har adgang til billige sundhedsydelser.

Fritagelser udgør en undtagelse til hovedreglen om, at moms skal opkræves af enhver levering af goder og tjenesteydelser, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person. På denne baggrund skal fritagelserne i udgangspunktet fortolkes strengt.³³ Selvom dette er tilfældet, så skal fortolkningen stadig være i overensstemmelse med de formål og hensyn, som søges imødekommet ved fritagelserne. EUD har udtalt, at selvom moms-fritagelserne i udgangspunktet skal fortolkes strengt, så er det essentielt, at de ikke bliver fortolket på en sådan måde, at de reelt set bliver frataget deres indhold.³⁴

På den ene side skal fritagelserne fortolkes strengt, eftersom de er en undtagelse til hovedreglen. På den anden side bliver formålet med fritagelserne vægtet højt, og der lægges fra EUD's side vægt på, at de ikke ved en for streng fortolkning bliver frataget deres reelle indhold, således at formålet med fritagelserne ikke imødekommes. Det er egentlig en omfattende teoretisk diskussion i sig selv, hvor strengt fritagelsesbestemmelserne reelt set skal fortolkes.

Der har været uenighed om, hvorvidt levering af bebygget fast ejendom bestemt til nedrivning skal kvalificeres som en moms-fritaget levering af bebygget fast ejendom eller en momspligtig levering af byggegrund. I relation hertil er der to fortolkningsalternativer. Enten tages der ved den gennemførte transaktion

³² Jf. ML § 4, stk. 1 og MSD art. 2, stk. 1, litra a og c

³³ Jf. sag C-44/11, Deutsche Bank AG, præmis 42, sag C-461/08, Don Bosco, præmis 25 og sag C-326/11, J.J. Komen, præmis 20

³⁴ Jf. sag C-71/18, KPC Herning, præmis 59 og 60 og Thygesen, Jette (2018) *"Grundlæggende momsretlige principper"*, s. 92f

udelukkende udgangspunkt i de på transaktionstidspunktet foreliggende objektive kendsgerninger. Her vil der altså blive set bort fra købers subjektive hensigt med købet. Alternativt kvalificeres den pågældende transaktion på baggrund af den kommercielle realitet. Ved denne fremgangsmåde kan der tages hensyn til købers subjektive hensigt med transaktionen. Det er også denne vej, som Skattestyrelsen har forsøgt at trække praksis igennem en længere årrække, jf. afsnit 5.2. Dette fortolkningsalternativ af fritagelsesbestemelsen forekommer ved første øjekast ikke optimalt, eftersom modellen i princippet kan medføre omkvalifikation af bebygget fast ejendom til byggegrund flere år efter transaktionens gennemførelse. Dette er af åbenlyse årsager uhensigtsmæssigt ift. at kunne dokumentere, at der fx ikke på transaktionstidspunktet var nogen hensigt om at nedrive bebyggelsen. Det kunne også være, at hensigten har ændret sig siden transaktionstidspunktet. Det forekommer desuden momsmæssigt utraditionelt at lægge vægt på fremtidige transaktionsleds hensigt med transaktionen og ikke en objektiv bedømmelse af den pågældende transaktion.

Vil man tage skridtet videre, så kan det anføres, at denne fremgangsmåde set fra retssikkerhedsprincip er tvivlsom. Man skal som borger kunne indrette sig efter gældende ret. Det må også betyde, at hvis man køber bebygget fast ejendom, og på transaktionstidspunktet ikke har til hensigt at nedrive, så skal der ikke pålægges moms. Ændrer vedkommende så et år senere holdning og overvejer nu at nedrive den på grunden eksisterende bebyggelse, så bliver det pludseligt relevant at overveje, hvorvidt Skattestyrelsen kan bevise, at der allerede på transaktionstidspunktet bestod denne hensigt om at nedrive den eksisterende bebyggelse, hvorved resultatet bliver et momspligtigt salg af byggegrund. Lovgivningsmæssigt bør der som minimum være en vis grad af forudsigelighed, og ville man have muligheden for at momsbelægge en efterfølgende overgang fra afgiftsfritaget levering af bebygget fast ejendom til momspligtig levering af byggegrund, så kan der sættes spørgsmålstegn ved, hvorfor man ikke har konstrueret et sæt "udtagningsmoms-lignende" regler.³⁵

³⁵ Pedersen, Chris og Kristensen, Sten (2018): *"Moms – fast ejendom – overvejelser for revisorer og andre rådgivere"*, s. 3

Del 4 – Den bagvedliggende hjemmel for momsfratagelser i forbindelse med levering af fast ejendom

For at kunne besvare spørgsmålet om hvad der er gældende ret på området for salg af bebygget fast ejendom bestemt til nedrivning, så er det nødvendigt, under iagttagelse af retsdogmatisk metode og retskildehierarkiet, at definere rammerne for den bagvedliggende hjemmel i momssystemdirektivet.

Det endelige formål med problemformuleringen er at nå frem til, hvorvidt den nationale praksis er i overensstemmelse med gældende ret. Eftersom momslovens bestemmelser er udtryk for en implementering af bestemmelserne i direktivet, så skal de lovgivningsmæssige rammer defineres på baggrund af en analyse af de nationale bestemmelser set i lyset af direktivet.

Det følgende afsnit vil indeholde en kort gennemgang af relevant momsretlig teori vedrørende fast ejendom i relation til problemstillingen samt en analyse af, hvorvidt den danske bestemmelse i momsloven er udtryk for en korrekt implementering af direktivbestemmelserne. Ordlyden af de relevante bestemmelser i MSD art. 135, stk. 1, litra j og k samt art. 12 vil blive sammenholdt med ordlyden i ML § 13, stk. 1, nr. 9 og MBKG §§ 54-56.

4.1 Den fællesskabsretlige definition på fast ejendom

Der er ved gennemførelsesforordning nr. 1042/2013 blevet fastsat en fællesskabsretlig definition af begrebet fast ejendom i momsforordningens art. 13b. Denne fællesskabsretlige definition har ikke ift. den tidligere rent nationale definition indebåret nogen væsentlige ændringer, men sikrer derimod en mere ensartet fortolkning af de enkelte medlemsstater.³⁶

Både grunde og bygninger er omfattet af den fællesskabsretlige definition på fast ejendom.³⁷ Dette er vigtigt at fastslå, eftersom disse begreber vil blive omtalt hyppigt nedenfor.

4.2 De direktivbestemte momsfratagelser i MSD art. 135, stk. 1, litra j og k

Af MSD art. 135, stk. 1, litra j fremgår, at levering af bygninger eller dele heraf med tilhørende jord er momsfrataget, bortset fra levering som omhandlet i art. 12, stk. 1, litra a. Af bestemmelsen i art. 12 fremgår, at

³⁶ Jf. Pedersen, Søren Engers (2019): *"Moms og fast ejendom"*, s. 11

³⁷ Jf. momsforordningens art. 13b

levering af bygning eller en del af en bygning inden første indflytning er undtaget. Sagt på en anden måde, så er levering af nye eller væsentligt istandsatte bygninger ikke omfattet af momsfrigtagelsen. På denne måde opstiller bestemmelsen en sondring mellem levering af nye og gamle bygninger. Denne sondring er selvsagt vigtig, eftersom levering af nye bygninger ikke er momsfritaget, og der vil således være behov for en yderligere regulering af denne sondring. På denne baggrund fremgår det også af art. 12, stk. 2, at medlemsstaterne selv kan fastlægge de nærmere kriterier for anvendelsen af art. 12, stk. 1, litra a, og at der ved fastlæggelsen af sondringen, skal tages udgangspunkt i, at ved en bygning forstås enhver grundfast konstruktion. De enkelte medlemsstater indrømmes således selv muligheden for at fastlægge de nærmere kriterier for, hvad der kategoriseres som levering af en ny eller gammel bygning. Denne mulighed har Danmark også udnyttet i MBKG §§ 54 og 55.

Af MSD art. 135, stk. 1, litra k fremgår, at levering af ubebygget fast ejendom bortset fra de i art. 12, stk. 1, litra b nævnte byggegrunde er fritaget for moms. Af Art. 12, stk. 1, litra b fremgår, at levering af byggegrund ikke er omfattet af momsfrigtagelsen. Efter art. 12, stk. 3, forstås ved anvendelsen af stk. 1, litra b byggegrunde hvad enten de er byggemodnede eller ej, når de af medlemsstaterne betragtes som sådanne. Essensen er, at ubebygget fast ejendom er fritaget for moms, medmindre denne kan kategoriseres som byggegrund. Ved byggegrunde skal forstås, byggemodnet eller ej, grunde som er beregnede til at blive bebygget.³⁸ Medlemsstaterne indrømmes således også her meget vide beføjelser til at definere nærmere, hvad der skal forstås ved begrebet byggegrund og kan fastsætte nationale kriterier, udover byggemodning, for hvad der definerer en byggegrund.

Hertil skal det bemærkes, at der ved medlemsstaternes fastlæggelse af definitionen af, hvilke grunde der betragtes som byggegrunde, skal tages hensyn til formålet med MSD art. 135, stk. 1, litra k, som udelukkende er at momsfrigtage levering af ubebyggede grunde, der ikke er beregnet til opførelse af en bygning.³⁹

Momssystemdirektivet opstiller således, jævnfør ovenfor, to positive definitioner på, hvad der kategoriseres som momsfritaget levering af fast ejendom (art. 135, stk. 1, litra j og k) og to positive definitioner på, hvad der kategoriserer momspligtig levering af fast ejendom (art. 12, stk. 1, litra a og b).

4.3 Er den danske implementering i momslovens § 13, stk. 1, nr. 9 korrekt?

Fritagelsen i den danske momslov er imidlertid opbygget anderledes, end den fremgangsmåde som er anvendt af momssystemdirektivet. Den danske momsfrigtagelse er defineret negativt således at levering af fast

³⁸ Jf. også sag C-543/11, Woningstichting Maasdriel, præmis 24

³⁹ Jf. sag C-543/11, Woningstichting Maasdriel, præmis 30 og sag C-468/93, Gemeente Emmen, Præmis 25

ejendom, som ikke er omfattet af de to undtagelser, er fritaget for moms. I bestemmelsen er der ikke direkte blevet indskrevet nogen definitioner af, hvad der kategoriseres som levering af fast ejendom. De nærmere definitioner skal derimod findes i momsbekendtgørelsens §§ 54-56.

4.3.1 Begrebet bygning

Efter MBKG § 54 skal der ved begrebet bygning i ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra a forstås: *”grundfaste konstruktioner, som er færdiggjorte til det formål, de er bestemt til”*.

Denne ordlyd er ikke helt overensstemmende med den ordlyd, som fremgår af MSD art. 12, stk. 2, 1. pkt.: *”forstås ved >bygning< enhver grundfast konstruktion”*.

I begge bestemmelser er der enighed om, at bygninger skal kategoriseres som grundfaste konstruktioner. Henset til en ren ordlydsfortolkning af bestemmelserne, virker det imidlertid ikke som om, at direktivet og momsbekendtgørelsen er helt enige vedrørende rækkevidden af begrebet *”bygning”*. Af direktivets ordlyd fremgår udelukkende, at ved en bygning forstås enhver grundfast konstruktion. I bekendtgørelsen er der imidlertid blevet indlagt et krav om, bygningen skal være opført til det formål den er bestemt til. Hvad der reelt set skal forstås ved denne passus, forekommer ikke helt klart. Skal dette kun forstås som, at opførelsen af en kontorbygning også skal være færdiggjort til en kontorbygning? Hvis formålet med opførelsen af en bygning er opførelse af en kontorbygning, men der undervejs i processen indtræffer nogen hændelser, som umuliggør færdiggørelsen af projektet til netop dette formål, hvorledes skal dette så forstås i de tilfælde, hvor enkelte dele af de ufærdige konstruktioner rent faktisk kan anvendes til andre formål end som kontorbygning. Rækkevidden og i øvrigt også formålet med denne ekstra betingelse synes ikke helt klar. Hvis ordlydsfortolkningen kædes sammen med en formålsfortolkning, så må det for det første pointeres, at det fremgår af forarbejderne til lovforslaget nr. 520 af 12. juni 2009, at selve formålet med implementeringen i 2011 var at bringe de nationale regler i overensstemmelse med direktivet. Dette giver en formodning for, at den forståelse som skal tillægges begrebet *”bygning”* skal være i overensstemmelse med direktivet. For det andet, så skal fritagelsesbestemmelserne som hovedregel fortolkes strengt og indskrænkende.⁴⁰ Dette kan begrundes, at der i national ret synes at være foretaget en indskrænkende fortolkning af begrebet *”bygning”*. En indskrænkende fortolkning må ikke medføre, at fritagelsesbestemmelserne reelt set fratages deres indhold. Dette vurderes ikke at være tilfældet, eftersom der er tale om en ret *”mild”* betingelse, som formentlig automatisk vil være opfyldt i de fleste tilfælde.

⁴⁰ Jf. afsnit 3.2.4 om momsfratagelserne ovenfor samt sag C-240/99, Skandia, præmis 32

Derudover anvender ordlyden i momsbekendtgørelsen desuden ikke begrebet *"enhver"*, som det ellers fremgår af direktivteksten. Konkluderes modsætningsvist må dette betyde, at alle grundfaste konstruktioner efter momsbekendtgørelsen ikke nødvendigvis udgør bygninger. Dette er formentlig en ret vidtgående konklusion udelukkende på baggrund af, at ordet *"enhver"* ikke er nævnt i bestemmelsen. Foretager man i stedet en direkte ordlydsfortolkning af det følgende: *"Ved begrebet bygning ... forstås grundfaste konstruktioner"*, har denne ordlyd tvivlsomt et andet indhold end den ordlyd, som fremgår af direktivet.

Ved en umiddelbar fortolkning af disse afvigelser i direktivets hhv. momsbekendtgørelsens definitioner af en bygning, så kan man få en opfattelse af, at direktivet har en bredere definition af begrebet bygning, end hvad der rent faktisk er implementeret i momsbekendtgørelsen. Selvom ordlyden i bekendtgørelsen hhv. direktivteksten ikke er helt overensstemmende, så kan de i realiteten stadig godt fortolkes til at rumme det samme. Dette skal begrundes med, at ordlyden i bestemmelserne er formuleret særdeles bredt og upræcist. Det har måske også været meningen, at begrebet skulle fortolkes på samme måde henset til det faktum, at formålet ved implementeringen var at bringe de nationale regler i overensstemmelse med fællesskabsbestemmelserne. Det kan ikke alene på baggrund af disse små sproglige variationer konkluderes, at begrebet ikke skal fortolkes på samme måde som efter direktivet. Netop fordi ordlyden ikke er nærmere defineret i de relevante bestemmelser, så kan der opstå tvivl om den faktiske rækkevidde af bestemmelserne. Dette vil det herefter være overladt til praksis at udfylde.

4.3.2 Sondringen mellem gammel eller ny bygning

Den danske momsfristagelse omfatter ligesom de tilsvarende bestemmelser i MSD en sondring mellem levering af gammel eller ny bygning med tilhørende jord, jf. ML § 13, stk. 1, litra a. Der er i MSD art. 12, stk. 2 fastsat hjemmel for medlemsstaterne til selv at definere de nærmere betingelser for, hvad der kategoriseres som levering af ny eller gammel bygning. Denne mulighed har Danmark udnyttet i MBKG §§ 54 og 55. Af MBKG § 54, stk. 2 fremgår, at en bygning er ny inden første indflytning, samt hvis en eventuel levering sker, inden der er gået 5 år fra dagen for bygningens færdiggørelse. Derudover er anden og efterfølgende levering, der sker inden for en periode på 5 år efter bygningens færdiggørelse, også ny, såfremt leveringen sker, inden bygningen har været taget i brug i to år, og første levering var omfattet af interesseforbundne parter. Det fremgår af bemærkningerne til lovforslaget nr. 520 af 12. juni 2009, at formålet med 5-års perioden er, at reglerne ikke potentielt kan omgås ved en hurtig ibrugtagen af bygningen inden første levering, hvorved bygning ville kunne sælges uden moms. Disse perioder på hhv. 5 og 2 år er også de maksimale perioder, som tillades efter direktivet.

Af forarbejderne til ovennævnte lovforslag fremgår desuden, at bygninger hvorpå der er udført væsentlige ombygnings- eller istandsætningsarbejder er i direkte konkurrence med nye bygninger. På denne baggrund er der i MBKG § 55 fastsat regler om, at levering af væsentligt ombyggede eller istandsatte bygninger ligeledes er omfattet af definitionen på nye bygninger. Dette er også i overensstemmelse med MSD art. 12, stk. 3.

4.3.3 Byggegrunde

Det fremgår af ML § 13, stk. 1, litra b at levering af byggegrund, uanset om denne er byggemodnet eller ej, samt særskilt levering af bebygget grund, ikke er fritaget for moms. Særskilt levering af bebygget grund omfatter, jf. MBKG § 56, stk. 2 levering af et grundareal med faste konstruktioner, men hvor der ikke samtidig med overdragelsen sker nogen levering af de på grunden opførte faste konstruktioner. Momssystemdirektivets bestemmelser nævner imidlertid ikke direkte, hvorledes denne situation skal behandles. Spørgsmålet er herefter, om det faktum at den danske momslovs § 13, stk. 1, nr. 9 litra b definerer særskilt levering af bebygget grund som værende omfattet af momspligten er i overensstemmelse med direktivet. Læser man ordlyden i MSD art. 135, stk. 1, litra j fremgår det herefter, at *”levering af bygninger eller dele heraf med tilhørende jord”* er momsfritaget. Ifølge ordlyden skal der således være tale om en samlet levering af grund og bygninger, førend transaktionen er fritaget for moms. Dette er i øvrigt ligeledes i tråd med den argumentation, som Landsskatteretten anvender ved besvarelse af spørgsmål 6 i SKM2016.634.LSR.

Definitionen af byggegrund skal vi også finde i MBKG § 56, hvor stk. 1 anfører, at ved en byggegrund forstås et ubebygget areal som efter lov om planlægning (dvs. planloven) eller forskrifter udstedt i medfør heraf, er udlagt til formål, som muliggør opførelse af bygninger. Umiddelbart, så forekommer det jo overraskende, at der har været så stor debat vedrørende bebyggede og ubebyggede grunde, eftersom det ret tydeligt fremgår af ordlyden af bestemmelsen, at ved byggegrunde forstås per definition et ubebygget areal. Når det er sagt, så er det alligevel ikke svært at konstatere, at netop denne sondring har givet (og giver stadig) anledning til betydelige usikkerheder i retspraksis.

Foruden betingelsen om at byggegrunde per definition er ubebyggede, så skal byggegrunde desuden være omfattet af en planlov, som muliggør opførelse af bebyggelse. Dette må skulle fortolkes således, at i forhold til momspligten så er det ikke udslagsgivende, at man faktisk har til hensigt at bebygge ejendommen, men derimod at den pågældende grund potentielt kan anvendes til bebyggelse (skulle det være ønsket). Det betyder også, at ved en potentiel overdragelse af fast ejendom, så vil denne kunne kategoriseres som byggegrund, uagtet at køber ikke har til hensigt at bebygge ejendommen.

Medlemsstaterne er i overensstemmelse med MSD art. 12, stk. 3 blevet tillagt særdeles vide beføjelser til selv at definere begrebet byggegrund. *”Ved anvendelsen af ... forstås ved >byggegrunde< grunde, hvad enten de er byggemodnet eller ikke, når de af medlemsstaterne betragtes som sådanne”*. Det ovenstående vurderes ikke at være i strid med den bemyndigelse, som er indrømmet af direktivet.

4.3.4 Forskellig opbygning af bestemmelserne i hhv. momsloven og momssystemdirektivet

Selve opbygningen af fritagelsesbestemmelsen i momsloven adskiller sig fra den fremgangsmåde, som er anvendt af direktivet, jf. ovenfor. Spørgsmålet er herefter, hvorvidt denne forskel i opbygningen i sig selv kan medføre, at den nationale implementering i ML § 13, stk. 1, nr. 9 ikke er udtryk for en korrekt implementering. Forskellen skyldes formentlig, at levering af fast ejendom førhen var fuldstændigt fritaget. Herefter har man så direkte tilføjet de to momspligtige leverancer, byggegrund og nye bygninger, til ML § 13, stk. 1, nr. 9.

Momsloven opstiller ikke den samme sondring mellem momsfrigitagne og momspligtige leveringer af fast ejendom som direktivet. Efter direktivet er der i udgangspunktet to veje. Er der tale om bebygget fast ejendom,⁴¹ så er den relevante vurdering, hvorvidt denne kan kategoriseres som momsfrigitaget levering af gamle bygninger eller momspligtig levering af nye bygninger. Er der derimod tale om ubebygget fast ejendom,⁴² så er den relevante vurdering, om denne eventuelt kan kategoriseres som momspligtig levering af byggegrund eller momsfrigitaget levering af ubebygget fast ejendom. Direktivet har således opstillet to ”ruter” til fastslå, hvorvidt levering af fast ejendom er momspligtigt eller ej. Det faktum, at den nationale momsfrigitagelse derimod er defineret negativt som omfattende al fast ejendom, der ikke er byggegrund eller nye bygninger, kan potentielt give nogen udfordringer. Man kunne frygte, at den komplekse tostrengede model opstillet i direktivet kunne blive vanskelig at opretholde i momsloven, når denne har en anden opbygning. Et eksempel kunne være, at de centrale sondringer som opstilles af direktivet bliver sværere at foretage og potentielt sammenblandet på områder i national ret, som det efter direktivet ikke har været formålet.

Spørgsmålet bliver herefter, om man med udgangspunkt i bestemmelsernes forskellige opbygning kan konkludere, at direktivets bestemmelser ikke er korrekt implementeret i dansk ret. Dette vurderes umiddelbart at være en ret vidtgående konklusion. De ovenfor opstillede eksempler er blot potentielle farer ved den forskellige opbygning, og kan ikke i sig selv medføre, at bestemmelserne ikke er udtryk for en korrekt implementering. Dette skal også ses i sammenhæng med pointerne overfor, hvorefter der ikke er nogen store

⁴¹ Jf. MSD art. 135, stk. 1, litra j sammenholdt med art. 12, stk. 1, litra a

⁴² Jf. MSD art. 135, stk. 1, litra k sammenholdt med art. 12, stk. 1, litra b

sproglige variation, og det i øvrigt også fremgår af forarbejderne, at formålet var at bringe reglerne i overensstemmelse med fællesskabsbestemmelserne.

4.4 Delkonklusion

Med udgangspunkt i det ovenstående konkluderes, at bestemmelserne i moms bekendtgørelsen og momsloven umiddelbart er i overensstemmelse med de opstillede rammer i direktivteksten. De små sproglige variationer i den ordlyd som anvendes til at definere begrebet "*bygning*", samt forskellen i selve opbygningen af bestemmelserne kan ikke i sig selv medføre, at bestemmelserne ikke er implementeret korrekt. Dette skal bl.a. begrundes med udgangspunkt i en ordlyds- og formålsfortolkning af de pågældende bestemmelser samt en vurdering af den faktiske betydning af de opbygningsmæssige forskelle. Derudover er medlemsstaterne tillagt særdeles vide beføjelser til selv at definere begreberne nye bygninger og byggegrunde. MBKG og ML findes ikke at have implementeret disse begreber forkert.

Det må imidlertid lægges til grund, at selve ordlyden i de konkrete bestemmelser er defineret meget bredt og upræcist, hvilket ikke altid er hensigtsmæssigt, eftersom dette åbner op for, at national lovgivning og retspraksis kan komme til at fortolke bestemmelserne på en måde, som ikke var hensigten efter direktivet. Ikke desto mindre skal ordlyden i MBKG og ML stadig fortolkes i overensstemmelse med direktivet. Herefter vil det være op til praksis fra EUD at udfylde de nærmere rammer for, hvorledes de konkrete bestemmelser skal fortolkes. ML, MBKG og national retspraksis skal herefter være i overensstemmelse med direktivteksten og EUD's fortolkning heraf.

Del 5 - Fastlæggelse af gældende ret

På baggrund af afhandlingens del 4 lægges til grund, at direktivteksten og de nationale bestemmelser i MBKG og ML synes at være overensstemmende. Direktivteksten er herefter implementeret korrekt, omend ordlyden i de pågældende bestemmelser er defineret meget bredt. Herefter bliver det afgørende at gå i dybden med en gennemgang og fortolkning af EUD's praksis for at fastlægge de nærmere rammer for, hvorledes direktivteksten skal forstås. Herefter vil man være i stand til at vurdere, om de nationale hjemler i MBKG og ML stemmer overens med direktivteksten, og samtidig om national retspraksis er i overensstemmelse med den bagvedliggende hjemmel i direktivet.

I del 5.1 herunder vil relevant EUD's praksis blive beskrevet, fortolket og analyseret med henblik på at fastslå, hvorledes EUD anvender bestemmelserne i MSD art. 135, stk. 1, litra j og k sammenholdt med art. 12 når det skal vurderes, hvad gældende ret er på området for salg af bebygget fast ejendom bestemt til nedrivning.

I del 5.2 vil national praksis blive analyseret med henblik på at fastslå, om denne er i overensstemmelse med gældende som defineret i afsnit 4 og 5.1.

5.1 Gældende ret iflg. EU-Domstolen

Der er afsagt i hvert fald fire principielle afgørelser af EUD vedrørende fortolkningen af momsordføringsdirektivets bestemmelser om levering af bebygget fast ejendom bestemt til nedrivning. Disse fire afgørelser er Don Bosco, KPC Herning, J.J. Komen samt Maasdriel. Alle sagerne giver hver især deres bidrag til forståelsen for, hvornår et eventuelt salg af fast ejendom er momspligtigt.

Fælles for afgørelserne Don Bosco, J.J. Komen og Maasdriel er, at alle tre afgørelser udspringer af præjudicielle forelæggelser fra Holland. I Danmark vil der typisk være en interesse i at kategorisere levering af fast ejendom som levering af gamle bygninger (og ikke byggegrund), eftersom dette er momsfrataget. Det gør ikke nogen forskel, hvis køber anvender byggegrunden som led i sin momspligtige aktivitet, da der herefter vil være fradrag for købsmomsen. Har køber derimod til formål at anvende byggegrunden til momsfratagne aktiviteter, så der imidlertid ikke fradrages for købsmomsen, hvorfor momsens reelt set udgør en merafgift. I forhold til de hollandske afgørelser, så skal ligningen vendes om. Her vil der derimod som oftest være en interesse i at kategorisere levering af fast ejendom som byggegrund, da man så skal betale moms og ikke overdragelsesafgift. Grunden til at virksomhederne hellere ville betale moms end overdragelsesafgift er, at momsens som oftest kan fradrages, det kan overdragelsesafgiften ikke.

I afgørelsen J.J. Komen blev der taget stilling til, hvorvidt en overdragelse af fast ejendom skulle kategoriseres som moms fritaget levering af gamle bygninger eller momspligtig levering af ny bygning. I Maasdriel blev der taget stilling til sondringen mellem moms fritaget ubebygget fast ejendom og byggegrund. Disse afgørelser har begge været anvendt af Skattestyrelsen som fortolkningsbidrag til kortlæggelse af den ved KPC-dommen underkendte nationale praksis vedrørende sondringen mellem levering af gamle bygninger og byggegrund.

Særligt KPC-dommen og Don Bosco tager direkte stilling til en sondring mellem levering af gamle bygninger med tilhørende jord og byggegrund. På denne baggrund vil disse afgørelser være af særlig interesse for nedenstående analyse.

Først vil afgørelserne Don Bosco og KPC Herning hver især blive introduceret. Herefter vil disse blive analyseret og sammenholdt med hinanden på en række udvalgte områder. Hertil vil der desuden blive anvendt fortolkningsbidrag fra J.J. Komen, Maasdriel samt generaladvokatens forslag til afgørelse og anden relevant materiale.

5.1.1 Introduktion til sag C-461/08, Don Bosco

Don Bosco, omhandler den situation, hvor sælger overdrager en grund til køber, hvorpå der står to ældre bygninger. Don Bosco havde til hensigt at få nedrevet disse bygninger med henblik på efterfølgende at opføre ny bebyggelse. I forbindelse med selve overdragelsen var det aftalt, at sælger skulle forestå nedrivningen af bygningerne. Sælger tog således aktivt del i selve nedrivningen og havde derved desuden en positiv viden omkring Don Boscos' hensigt med det pågældende køb.⁴³ Nedrivningen blev påbegyndt samme morgen, som ejendommen blev overdraget til Don Bosco, og de to ældre bygninger var således allerede delvist nedrevet på overdragelsestidspunktet. Den resterende del af nedrivningsarbejdet blev færdiggjort kort tid efter overdragelsen.⁴⁴

De hollandske myndigheder var af den opfattelse, at der var tale om moms fritaget levering af gamle bygninger med tilhørende jord.⁴⁵ Don Bosco var derimod af den opfattelse, at der var tale om momspligtig levering af byggegrund.

Efter Don Bosco var der stadig ikke taget konkret stilling til den situation, hvor sælger ikke selv var involveret i den pågældende nedrivning. Tilbage stod man altså stadig med spørgsmålet om, hvorledes levering af bebygget fast ejendom bestemt til nedrivning skulle behandles momsmæssigt i de tilfælde, hvor det var

⁴³ Jf. sag C-461/08, Don Bosco, præmis 11

⁴⁴ Jf. sag C-461/08, Don Bosco, præmis 15

⁴⁵ hvorfor Don Bosco skulle betale den særlige hollandske overdragelsesafgift.

uomtvisteligt, at køber havde til hensigt at nedrive bebyggelsen umiddelbart efter overdragelsen, men hvor sælger ikke selv var involveret i nedrivningen.

Kortlægningen af denne situation var også af særlig interesse, eftersom der var uenighed om, i hvilket omfang præmisserne i ikke blot Don Bosco, men også Maasdriel lagde op til, at købers subjektive hensigt om nedrivning kunne udløse momspligt, hvis denne kunne understøttes af objektive beviselementer, jf. afsnit 5.2 nedenfor.

5.1.2 Introduktion til sag C-71/18, KPC Herning

Dette spørgsmål blev der taget stilling til i den såkaldte KPC-dom. I afgørelsen erhvervede KPC Herning en grund fra Odense Havn, hvorpå der stod opført et eksisterende pakhús. KPC Herning overdrog herefter ejendommen til et boligselskab i uforandret stand. Boligselskabet skulle herefter for egen regning og risiko forestå nedrivningen, og KPC Herning fik ansvaret for opførelsen af det nye byggeri. Det fremgik klart af hele aftalekomplekset, at det ultimative formål med overdragelsen var et nyopført byggeri og som konsekvens heraf nedrivning af det eksisterende pakhús. KPC Herning skulle ikke være involveret i denne nedrivning.⁴⁶

KPC Herning var af den opfattelse, at levering af det fuldt funktionsdygtige pakhús skulle kvalificeres som momsfrigtaget levering af gammel bygning med tilhørende jord. Skatteministeriet var derimod af den opfattelse, at der var tale om en momspligtig levering af byggegrund.⁴⁷

5.1.3 Én eller flere transaktioner samt objektive omstændigheder og subjektiv hensigt

I dette afsnit vil der blive taget stilling til, i hvilket omfang det i EUD's afgørelser bliver tillagt betydning, at køber har til hensigt at nedrive eksisterende bebyggelse, og hvorledes dette skal forstås i sammenhæng med EUD's anvendelse af reglerne om blandede transaktioner.

Sag C-461/08, Don Bosco)

I Don Bosco havde sælgeren positiv viden om købers hensigt med den pågældende ejendom. Sælger var endda indblandet i selve nedrivningen, som allerede var igangsat på transaktionstidspunktet. EUD konkluderede, at levering af den gamle bygning samt levering af nedrivningen ikke momsmæssigt kunne adskilles.

⁴⁶ Jf. sag C-71/18, KPC Herning, præmis 11-28

⁴⁷ Jf. sag C-71/18, KPC Herning, præmis 22 og 27

Denne transaktion skulle opfattes som én samlet leverance af ubebygget fast ejendom til køber. Dette begrundes EUD i præmis 39 med, at selve nedrivningen allerede var påbegyndt på transaktionstidspunktet, og at det ville være kunstigt at opdele denne transaktion. Sælgers subjektive viden om købers hensigt bliver således ikke tillagt nogen betydning, - i hvert fald ikke udover hvad der kunne finde holdepunkt i de allerede på transaktionstidspunktet foreliggende objektive kriterier.

I relation hertil må det fremføres, at Don Bosco i princippet ikke har noget at gøre med en eventuel omkvalifikation fra gammel bygning til byggegrund. Afgørelsen tager derimod udgangspunkt i, hvorledes den pågældende transaktion skal kvalificeres. Her bliver der taget udgangspunkt i den omfangsrige praksis vedrørende komplekse transaktioner.⁴⁸ Spørgsmålet var altså snarere, i hvilket omfang de pågældende transaktioner kunne siges at være særskilte og uafhængige eller skulle bedømmes som én transaktion, og ikke hvorledes der kunne ske en faktisk omkvalifikation.

Afgørelsen har således i princippet ikke forholdt sig til den konkrete omkvalifikation fra gamle bygninger til byggegrund, men udelukkende hvorledes transaktionen skal kategoriseres, hvis sælger er involveret i nedrivningen. Sagens udfald synes både logisk og korrekt, idet bygningerne allerede var delvist nedrevet på transaktionstidspunktet, og det fremgik tydeligt af aftalekomplekset, at sælgers økonomiske formål med leveringen var at tilvejebringe en byggegrund.⁴⁹ Det var i øvrigt også sælger selv, der havde ansøgt om nedrivningstilladelsen.⁵⁰ Selve formålet med hele aftalegrundlaget var levering af byggegrund, og det var også det, der i realiteten blev leveret på transaktionstidspunktet.

Med udgangspunkt i det ovenstående fremfører forfatteren argumentet, at Don Bosco har et ret snævert anvendelsesområde. Afgørelsen tager udelukkende stilling til den momsmaessige kvalifikation af transaktioner i de tilfælde, hvor sælger er direkte involveret i nedrivningen. Her skal der foretages en realitetsvurdering af, hvad det faktisk er, der bliver overdraget på transaktionstidspunktet. Sælgers subjektive viden om købers hensigt ses ikke i denne henseende at blive tillagt nogen betydning, og bestemt ikke udover hvad der i øvrigt har holdepunkter i objektive karakteristika allerede på transaktionstidspunktet (fx nedrivningen). Afgørelsen tager derudover ikke stilling til den situation, hvor sælger ikke er indblandet i nedrivningen, men hvor købers hensigt med købet utvivlsomt er nedrivning og efterfølgende opførelse af nye bygninger. Det er på denne baggrund tvivlsomt, om afgørelsen i det hele taget kan udstrækkes til at omfatte forhold, hvor sælger ikke er involveret i nedrivningen.

⁴⁸ Jf. sag C-461/08, Don Bosco, præmis 34-38

⁴⁹ Jf. sag C-461/08, Don Bosco, præmis 39

⁵⁰ Jf. sag C-461/08, Don Bosco, præmis 11 og 12

Opsummerende anfører EUD, at forholdet ikke er omfattet af momsfratagelsen i MSD art. 135, stk. 1, litra j, men at leveringen derimod skal kategoriseres som levering af en ubebygget grund. EUD tager ikke stilling til, om der er tale om byggegrund eller ubebygget fast ejendom. Dette tilkommer det herefter den forelæggende ret i Holland af efterprøve. Der bliver derimod taget stilling til, at forholdet i hvert fald ikke er omfattet af MSD art. 135, stk. 1, litra j. Dette skal dog ikke anskues som en konsekvens af en egentlig omkvalifikation fra levering af gamle bygninger med tilhørende jord til byggegrunde, men snarere som konsekvens af, at en opdeling af de pågældende ydelser ville være af kunstig karakter. I denne vurdering bliver sælgers subjektive viden om købers hensigt ikke tillagt nogen vægt.

Sag C-71/18, KPC Herning)

I KPC Herning havde sælgeren, ligesom i Don Bosco, positiv viden om sælgers hensigt med at viderelevere det eksisterende pakhuis til boligforening, som så skulle forestå nedrivningen.

Allerede på tidspunktet for generaladvokatens forslag til afgørelse forekom det åbenlyst, at såfremt EUD anlagde nogenlunde de samme betragtninger som generaladvokaten, så ville sælgers positive viden om købers hensigt med at lade boligforeningen nedrive bebyggelsen ikke i sig selv blive tillagt megen vægt.⁵¹ Således fremfører generaladvokaten i sit forslag til afgørelse, at transaktionens objektive karakter skal vurderes på tidspunktet for leveringen, og iht. denne vurdering er parternes subjektive hensigt af relevans.⁵² Generaladvokaten fremhæver imidlertid samtidig i pkt. 36-38, at en økonomisk transaktion først og fremmest skal analyseres i lyset af sine objektive karakteristika. Dette fremgår desuden af pkt. 50, hvor generaladvokaten anfører, at købers hensigt tvivlsomt kan tillægges megen vægt, medmindre denne understøttes af transaktionens objektive karakteristika. Her er generaladvokaten af den opfattelse, at blotte udtalelser som vedrører parternes hensigt med en given transaktion er af ringe betydning, specielt når denne vedrører, hvad der formodes at ske efter transaktionens gennemførelse.

Generaladvokaten lægger således op til, at købers positive viden om sælgers subjektive hensigt kun kan tillægges betydning i de tilfælde, hvor dette understøttes af transaktionens objektive karakteristika, og hvor hensigten ikke tager udgangspunkt i forhold som *"formodes at ske"* efter transaktionens gennemførelse. Generaladvokaten fremfører i pkt. 51, at *"parternes hensigt imidlertid næppe kan veje tungere end realiteten"*.

EUD pointerer i præmis 33, at der i den foreliggende sag skal tages stilling til, i hvilket omfang der skal tages hensyn til *"hensigten om delvist at nedrive den eksisterende pakhuisbygning ..., samt hensigten om at erstatte*

⁵¹ Forslag til afgørelse fra generaladvokat vedrørende sag C-71/18, KPC Herning, pkt. 26 samt 48-52

⁵² Forslag til afgørelse fra generaladvokat vedrørende sag C-71/18, KPC Herning, pkt. 26

den af en ny bygning". Denne pointe synes i sig selv ret interessant. Dette skal begrundes med, at det i overensstemmelse med aftalekomplekset er et faktum, at boligforening har forpligtet sig til at forestå nedrivningen af pakhuset, og KPC Herning har forpligtet sig til at opføre den nye bebyggelse. Alligevel fremhæver EUD, at der er tale om en "hensigt". Dette kan tvivlsomt fortolkes på en anden måde, end at den momsmaessige kvalifikation skal tage udgangspunkt i de objektive omstændigheder på transaktionstidspunktet. Subjektiv hensigt om en efterfølgende nedrivning og/el. opførelse af ny bebyggelse kan herefter ikke i sig selv udgøre en på transaktionstidspunktet objektiv omstændighed. EUD pointerer herefter i præmisserne 36-38, at momsen følger et transaktionsprincip. Herefter skal enhver transaktion i udgangspunktet anses for værende særskilt og uafhængig. Flere ydelser kan imidlertid udgøre én ydelse, når disse findes at være så nært forbundne, at de ville være kunstige at opdele. Derved synes EUD tillige at pointere, at der skal foreligge særlige omstændigheder, førend det momsretlige transaktionsprincip kan fraviges.

Med henblik på at afgøre, om der er to hovedydelser eller en hovedydelse og en biydelse henviser EUD⁵³ ligesom generaladvokaten (pkt. 37) til, at der skal foretages en samlet vurdering, og parternes hensigter skal tages i betragtning under forudsætning af, at disse kan understøttes af objektive elementer, jf. J.J. Komen, præmis 33. EUD henviser herefter i præmis 42 direkte til Don Bosco, og lægger i denne forbindelse vægt på, at det økonomiske formål som blev forfulgt af hhv. sælger og køber var levering af en byggegrund, det var desuden sælger der forestod nedrivningen, og denne var i øvrigt allerede påbegyndt på transaktionstidspunktet. Denne fortolkning synes at være i overensstemmelse med gennemgangen ovenfor, hvor der heller ikke fandtes at have været nogen indikationer på, at sælges subjektive viden om købers hensigt skulle være tillagt nogen indflydelse på resultatet.

I relation til den første af de to transaktioner fremgår herefter af præmisserne 45-46 at i de tilfælde, hvor der står et fuldt funktionsdygtigt pakhuis på grunden på leveringstidspunktet, og der på dette tidspunkt ikke er foretaget nogen nedrivning, skal transaktionen vurderes som værende uafhængig af transaktionerne mellem KPC Herning og boligforeningen (herunder også nedrivningen). Det kan desuden ikke tillægges afgørende betydning, at aftalen mellem KPC Herning og Odense Havn var betinget af aftalen mellem KPC Herning og boligforeningen om opførelse af nye bygninger. I hvert fald ikke i en sådan grad, at det ville være kunstigt at opdele transaktionerne. Første transaktion skulle således vurderes uafhængigt af de efterfølgende begivenheder. Her bliver det faktum, at der rent faktisk står en funktionsdygtig bygning på grunden således tillagt en større betydning, end at hensigten med hele aftalekomplekset er, at der slutteligt skal opføres ny bebyggelse på den pågældende grund.

⁵³ Jf. sag C-71/18, KPC Herning, præmis 40

Den selvsamme sondring bliver da også foretaget i den anden transaktion, hvor KPC Herning sælger grunden med den funktionsdygtige bygning til boligforeningen. Her bliver der også lagt vægt på, at der står opført en anvendelig funktionsdygtig bygning på grunden, at KPC Herning ikke var involveret i nedrivningen og at boligforeningen selv overdrog, for egen regning og risiko, arbejdsopgaverne vedrørende nedrivningen af pakhuset til tredjepart. Det var, ligesom ovenfor, ikke af afgørende betydning, at salget var betinget af, at KPC Herning efter nedrivningen skulle opføre nye bygninger. EUD fandt således, at med forbehold for efterprøvelse af den forelæggende ret,⁵⁴ skulle boligforeningens nedrivning af den funktionsdygtige bygning kategoriseres som værende uafhængig af salget af ejendommen mellem KPC Herning og boligforeningen.

EUD fandt således, at de enkelte transaktioner, modsat Don Bosco, skulle vurderes uafhængigt af hinanden. KPC Herning og boligforeningens hensigt om at nedrive det eksisterende pakhushus kunne ikke på transaktionstidspunkterne understøttes af nogen objektive elementer. At salget af grunden med det eksisterende pakhushus var betinget af opførelsen af nye bygninger kunne ikke i sig selv forbinde transaktionerne på en sådan måde, at de ville være kunstige at opdele. EUD synes således at tillægge det stor vægt, hvad der rent faktisk står opført på grunden på transaktionstidspunktet. Her må selve hensigten med aftalekomplekset træde i baggrunden.⁵⁵

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

Det fremgår af præmis 33 i J.J. Komen, at parternes hensigter skal tages i betragtning i forbindelse med en samlet vurdering af en transaktions omstændigheder under forudsætning af at disse understøttes ved objektive bevisemønstre. Herefter bliver spørgsmålet, hvordan det skal fortolkes, at parternes hensigter skal understøttes ved objektive bevisemønstre. Af præmis 34 fremgår at sådanne vurderingselementer kunne være, hvor langt det pågældende nedrivnings- og ombygningsarbejde er fremskredet på transaktionstidspunktet og i øvrigt også, om den pågældende ejendom bliver anvendt på dette tidspunkt. De objektive vurderingselementer som der bliver henvist til, er således ligesom i Don Bosco's præmis 41 faktiske "rørlige" omstændigheder på transaktionstidspunktet.⁵⁶

I relation til om købers hensigt med transaktionen kan siges at udgøre et på transaktionstidspunktet objektive vurderingskriterium, som herefter kan tillægges betydning, opstiller afgørelsen et par vigtige pointer. I sagen har sælger positiv viden om købers hensigt, og er endda indblandet i selve ombygnings- og

⁵⁴ Jf. sag C-71/18, KPC Herning, præmis 48

⁵⁵ Dette ses også at være tilfældet i sag C- 326/11 J.J. Komen hvor der samlet set ville være tale om en fuld nedrivning af arkaden, men hvor der på intet tidspunkt ikke stod opført bebyggelse.

⁵⁶ Se også præmis 33 i sag C-543/11, Woningstichting Maasdriel samt præmis 42 og 43 i sag C-71/18, KPC Herning

nedrivningsarbejderne.⁵⁷ Dette virker meget som det samme faktum som i Don Bosco, men adskiller sig alligevel på et par væsentlige punkter. I Don Bosco var det økonomiske formål med transaktionen at frembringe en byggegrund, og der var rent faktisk ikke nogen anvendelig bygningsmasse på grunden allerede på transaktionstidspunktet.⁵⁸ I J.J. Komen var der på transaktionstidspunktet eksisterende bebyggelse på grunden og dele af denne bygningsmasse blev stadig anvendt. Derudover skulle det egentlige byggearbejde, der havde til formål at omdanne bygningsmassen til en ny bygning først finde sted efter transaktionstidspunktet.⁵⁹ Selvom begge parter var indforstået med, at der i sidste ende skulle opføres en ny bygning, og selvom begge parter var involverede i ombygnings- og nedrivningsarbejderne, så blev transaktionen alligevel kategoriseret som momsfrataget levering af gamle bygninger. Dette blev begrundet med, at der rent faktisk stod en bygning på ejendommen på transaktionstidspunktet, og at bygningen også blev anvendt. Hensigten var i øvrigt også dokumenteret ved det forhold, at der umiddelbart inden leveringen var blevet udstedt en byggetilladelse til parterne.⁶⁰ Denne hensigt vurderes således ikke at være blevet tillagt nogen væsentlig betydning. Havde dette været tilfældet, så var forholdet formentlig blevet kategoriseret som levering af ny bygning i stedet. Udslagsgivende synes i stedet at være, at der stadig på transaktionstidspunktet stod opført eksisterende bygninger på grunden.⁶¹

5.1.4 Den tostrengede model

I J.J. Komen blev der taget stilling til sondringen mellem levering af momspligtig ny bygning eller momsfrataget levering af gammel bygning. På transaktionstidspunktet var der stadig opført bebyggelse. I Don Bosco blev der ligeledes taget stilling til denne sondring, jf. præmis 24. Her blev udfaldet dog, at dette ikke var den korrekte sondring, eftersom forholdet skulle behandles efter reglerne om blandede transaktioner, hvorefter det der reelt set blev leveret, var ubebygget fast ejendom.

I KPC Herning blev der taget stilling til, om det var foreneligt med momssystemdirektivets bestemmelser, at levering af fast ejendom hvorpå der stod opført eksisterende bebyggelse, kunne kategoriseres som byggegrund alene på baggrund af parternes hensigt. Der var opført bebyggelse på transaktionstidspunktet.

I Maasdriel blev der taget stilling til, om der var tale om levering af momsfrataget ubebygget fast ejendom eller byggegrund. Der var på transaktionstidspunktet ikke nogen bebyggelse på grunden.

⁵⁷ Jf. sag C-326/11, J.J. Komen, præmis 25

⁵⁸ Jf. sag C-461/08, Don Bosco, præmis 39

⁵⁹ Jf. sag C-326/11, J.J. Komen, præmis 37 og 38

⁶⁰ Jf. sag C-326/11, J.J. Komen, præmis 30 og 31

⁶¹ Jf. sag C-326/11, J.J. Komen, præmis 37 og 38

Systematiserer man det ovenstående, så viser det, at EUD anvender en tostrengt model, når et skal vurderes, hvorledes levering af fast ejendom skal kategoriseres momsmæssigt. Afgørende synes at være, at hvis der står opført eksisterende bebyggelse på transaktionstidspunktet, så er den eneste relevante sondring i udgangspunktet, om der er tale om levering af gamle bygninger eller nye bygninger. Sondringen mellem byggegrund eller ubebygget fast ejendom er ikke relevant. En transaktion kan dog alligevel kategoriseres som byggegrund, hvis der foreligger omstændigheder som i Don Bosco. Denne har imidlertid, jf. ovenfor, et meget snævert anvendelsesområde. Herefter bliver det særligt relevant at overveje, den helt konkrete grænse for hvornår der er tale om bebygget hhv. ikke-bebygget fast ejendom. Det er også denne vurdering, som KPC Herning formentlig giver et fortolkningsbidrag til qua det nye begreb *”fuldt funktionsdygtig bygning”*, jf. afsnit 5.1.7 nedenfor.

5.1.5 Byggegrund

Som det også fremgår af afhandlingens del 4, så er ubebygget fast ejendom, bortset fra de i art. 12, stk. 1, litra b nævnte byggegrunde fritaget for moms. Medlemsstaterne er herefter, tillagt vide beføjelser iht. at bestemme, hvad der forstås ved byggegrunde.⁶² Skattestyrelsen henviser i KPC-dommens præmis 20 til, at det i overensstemmelse med præmis 43 i Don Bosco, er tillagt medlemsstaterne selv at definere begrebet byggegrund indenfor de rammer *”der følger af fritagelserne i MSD art. 135, stk. 1, litra j og k, i direktiv 2006/112, for så vidt angår fast ejendom bestående af en bygning med tilhørende jord og ubebygget fast ejendom, som ikke er beregnet til at tjene til opførelse af en bygning”*.

Ved gennemlæsning af præmis 43 i Don Bosco ses der ikke holdepunkt for en sådan fortolkning af præmissen. Det fremgår af præmis 43, at medlemsstaternes vide beføjelser til at definere begrebet byggegrund skal anvendes i et samspil mellem MSD art. 135, stk. 1, litra k og art. 12, stk. 1, litra b under iagttagelse af formålet med fritagelsesbestemmelsen, som udelukkende er at fritage leveringer af ubebyggede grunde, som ikke er beregnet til at blive bebygget. Der ses ikke i denne præmis at være holdepunkt for, at medlemsstaternes udvidede beføjelser til at til at fastlægge hvad der forstås ved begrebet byggegrund, skulle kunne anvendes til mere end at definere samspillet mellem momsfristaget ubebygget fast ejendom og byggegrund. Medlemsstaterne er således tillagt vide beføjelser til at fastlægge begrebet byggegrund ift. momsfristaget ubebygget fast ejendom, men ikke i en sådan grad, at denne ville kunne gøre indgreb i MSD art. 135, stk. 1, litra j på en sådan måde, at levering af gamle funktionsdygtige bygninger med tilhørende jord reelt set omkvalificeres til byggegrund.

⁶² Jf. MSD art. 12, stk. 3

En relevant undren kunne herefter være, hvorvidt det forhold at medlemsstaterne er tillagt vide beføjelser til selv at definere begrebet byggegrund, udelukkende skal ses i lyset af en sondring mellem levering af byggegrund og ubebygget fast ejendom⁶³ og altså ikke således, at begrebet byggegrund også skulle kunne gøre indhug i anvendelsesområdet for MSD art. 135, stk. 1, litra j. Dette er relevant at overveje, eftersom dette ville understøtte, at begrebet byggegrund ikke kan fortolkes udover, hvad der udgør en bygning i direktivets forstand. Dette synspunkt kan finde støtte i KPC-dommens præmis 54, som henviser til generaladvokatens pkt. 59, som anfører, at medlemsstaternes skønsmargen mht. at definere begrebet byggegrund ligeledes er begrænset af rækkevidden af begrebet bygning. Med denne udtalelse synes EUD at påpege, at når der er efter MSD art. 135, stk. 1, litra j er tale om levering af en bygning, så kan der ikke være tale om levering af byggegrund.

På denne måde giver EUD således udtryk for, at de enkelte medlemsstater tillægges vide beføjelser til at definere byggegrund iht. ubebygget grund, hvilket da også giver god mening, eftersom en "grund" kan variere meget iht. den enkelte medlemsstats nationale planlovgivning. Når EUD bemærker, at begrebet byggegrund begrænses af det EU-retlige begreb "*bygning*",⁶⁴ så kan dette forstås i retningen af, at byggegrund ikke kan fortolkes udover, hvad der forstås ved en bygning (og derved en grundfast konstruktion).

Det fremgår desuden af KPC-dommens præmis 59, at selvom et fuldt funktionsdygtigt pakhussområde som det omhandlede kunne kategoriseres som levering af byggegrund, når alene henses til parternes hensigt, så ville dette være i strid med principperne i direktivet og risikere at fratage bestemmelsen sit egentlige indhold.

I J.J. Komen tog EUD stilling til momspligt ved overdragelse af fast ejendom, hvor der for sælgers regning var påbegyndt et større nedrivnings- og ombygningsarrangement, og hvor køber skulle færdiggøre dette arbejde, således at slutresultatet ville være opførelse af en ny bygning. I løbet af selve denne ombygningsproces ville den oprindelige bygning ikke på noget tidspunkt være fjernet helt. Stridspunktet var, hvorvidt overdragelsen skulle kategoriseres som momsfristaget levering af gammel bygning eller momspligtig levering af en ny bygning. Afgørelsen synes imidlertid også interessant iht. afgrænsningsproblematikken vedrørende begrebet byggegrund og eksisterende bygninger. EUD lagde i sin afgørelse vægt på, at der på overdragelsestidspunktet kun var foretaget en delvis nedrivning, at store dele af bygningen stadig var i brug under ombygningen samt at det egentlige byggearbejde, som skulle resultere i opførelsen af en ny bygning, i sin helhed først skulle finde sted efter leveringen. Med udgangspunkt i denne argumentation kunne der efter EUD's opfattelse ikke være tale om levering af en bygning med tilhørende jord inden første indflytning.⁶⁵ I relation hertil er det

⁶³ Jf. MSD art. 135, stk. 1, litra j, jf. art. 12, stk. 1, litra b

⁶⁴ som i henhold til MSD art. 12, stk. 2 defineres som enhver grundfast konstruktion.

⁶⁵ Jf. sag C-326/11, J.J. Komen, præmis 38

værd at bemærke, at EUD ikke kategoriserede transaktionen som levering af ubebygget fast ejendom, uagtet at arkaden samlet set ville være genstand for en fuld nedrivning.⁶⁶ Dette skal formentlig begrundes med, at der på intet tidspunkt ikke stod en bygning på ejendommen. Det bliver da også i afgørelsens præmis 26 fremhævet, at omstændighederne i sagen adskiller sig fra omstændighederne i Don Bosco. Det der i Don Bosco reelt set blev leveret, var en byggegrund. Dette var ikke tilfældet i J.J. Komen, eftersom der på intet tidspunkt ikke stod en anvendelig bygning på grunden, og betydelige dele af byggearbejderne skulle først finde sted i tiden efter transaktionstidspunktet.⁶⁷ Dette faktum kan således tages til udtryk for, at der i udgangspunktet ikke kan være tale om levering af byggegrund, når der på overdragelsestidspunktet stadig står eksisterende bebyggelse. I denne henseende udgør Don Bosco en undtagelse, idet overdragelsens genstand reelt set var ubebygget fast ejendom, som i øvrigt kunne understøttes af de ovenfor omtalte objektive vurderingselementer.

Med udgangspunkt i det ovenstående kan det konkluderes, at når der på overdragelsestidspunktet står opført bebyggelse, så kan der som det altovervejende udgangspunkt ikke være tale om levering af byggegrund. I denne henseende kan parternes hensigt ikke tillægges betydning, medmindre visse objektive kriterier er opfyldt. Derudover er det forfatterens opfattelse, at EUD forsøger, at opstille en sondring mellem MSD art. 135, stk. 1, litra j og k, som er baseret på, hvorvidt der på transaktionstidspunktet rent faktisk står opført en bygning. Med udgangspunkt i denne forståelse for samspillet mellem bestemmelserne, så vil den relevante vurdering herefter være, hvilke betingelser der skal være opfyldt, førend der er tale om moms fritaget levering af gamle bygninger. Hvad er "bundgrænsen" for, hvad der kan kategoriseres som moms fritaget levering af gamle bygninger, førend vi ryger ind i sondringen mellem byggegrund og moms fritagede ubebyggede grunde?⁶⁸

5.1.6 Refleksioner over EU-Domstolens anvendelse af neutralitetsprincippet

I Maasdriel,⁶⁹ Don Bosco⁷⁰ og J.J. Komen⁷¹ bliver der henvist til, at de udtryk som anvendes til at beskrive fritagelserne skal fortolkes strengt.⁷² Fortolkningen skal imidlertid stadig være forenelig med de formål, der

⁶⁶ Se i samme retning, Egholm, Karina Kim (2012): *"Moms på salg af fast ejendom – status over praksisudviklingen"*, s. 3

⁶⁷ Se i samme retning, Sonne, Niclas Holst og Hansen, Ulrik Holst (2015): *"Moms på salg af fast ejendom – skærpelse efter salamimetoden"* s. 4

⁶⁸ Se afsnit 5.1.7 nedenfor

⁶⁹ Jf. sag C-543/11, Woningstichting Maasdriel, præmis 25

⁷⁰ Jf. sag C-461/08, Don Bosco, præmis 25

⁷¹ Jf. sag C-326/11, J.J. Komen, præmis 20

⁷² eftersom de er undtagelser til det almindelige princip om, at der opkræves moms af afgiftspligtige personers afgiftspligtige transaktioner.

forfølges ved moms fritagelserne og være i overensstemmelse med neutralitetsprincippet. Der bliver ikke i J.J. Komen eller Don Bosco kommenteret yderligere på neutralitetsprincippet.

I KPC Hernings præmis 60 anvender EUD imidlertid neutralitetsprincippet til at fastslå, at en sådan fortolkning hvorefter fuldt funktionsdygtige bygninger kunne klassificeres som byggegrund ville være i uoverensstemmelse med princippet om afgiftsneutralitet. For at opnå en bedre forståelse for hvordan EUD anvender neutralitetsprincippet ift. bestemmelserne i MSD § 135, stk. 1, litra j og k, så er det nødvendigt, i argumentationen nedenfor, at indhente fortolkningsbidrag fra andre afgørelser.

Ifølge KPC Herning så ville den ovenstående fortolkning af begrebet byggegrund risikere at fratage fritagelsesbestemmelsen sit indhold, og er desuden ikke i overensstemmelse med de formål, som søges imødekommet ved MSD art. 135, stk. 1, litra j.⁷³ I relation til bestemmelserne i direktivet synes EUD at kæde neutralitetsprincippet sammen med merværdiafgiftsprincippet. EUD henviser til sag C-308/16, Kozuba Premium, hvor det fremgår af præmis 32, at det er merværdien der er afgørende for, om en bygning skal pålægges moms. Dette er i overensstemmelse med præmisserne i KPC Herning.⁷⁴ I præmisserne 42 og 43 i Kozuba Premium bliver det imidlertid også fremhævet, at anvendelsen af neutralitetsprincippet også skal medføre konkurrencemæssig neutralitet, og at ligebehandlingsprincippet skal overholdes.⁷⁵ Dette er en interessant pointe, hvis den sammenholdes med præmis 31 i Maasdriel og pkt. 64 i generaladvokatens forslag til afgørelse i KPC Herning.

I Maasdriel-dommen bliver der i sondringen mellem moms fritaget ubebygget fast ejendom og byggegrund lagt til grund, at for at overholde neutralitetsprincippet, så må sammenlignelige leveringer af fast ejendom, som konkurrerer indbyrdes, ikke behandles forskelligt i momsmæssige henseende. I afgørelsen blev det fastslået, at der i udgangspunktet ikke kan sondres mellem ubebyggede grunde udelukkende afhængig af, om der på transaktionstidspunktet er foretaget byggemodning eller ej, når henses til det faktum, at det var uomtvisteligt, at den ubebyggede grund skulle tjene til opførelse af en bygning, og dette i øvrigt kunne understøttes af objektive beviselementer på transaktionstidspunktet.⁷⁶ Dette skal både begrundes med, at formålet med MSD art. 135, stk. 1, litra k udelukkende er at moms fritage fast ejendom, der ikke er beregnet til at blive bebygget men formentlig også, at hvis selve byggemodningen i sig selv blev tillagt afgørende vægt, så ville sammenlignelige transaktioner potentielt kunne blive behandlet forskelligt i momsmæssige henseende.

⁷³ som er at salget af gamle bygninger ikke tilfører nogen merværdi, hvorfor de ikke skal afgiftspålægges.

⁷⁴ Jf. sag C-326/99, Goed Wonen, præmis 52, sag C-308/16, Kozuba Premium Selection, præmis 29-32 og 40-42 samt sag C-71/18, KPC Herning, Præmis 59 og 60

⁷⁵ Jf. sag C-326/99, Kozuba Premium Selection, præmis 42 og 43

⁷⁶ Se også Jensen, Dennis Ramsdahl og Stensgaard, Henrik (2016): *"Kommentarer til udvalgte afgørelser – Sondringen mellem byggegrunde og bebygget fast ejendom i momsretten"*, s. 5-6

Således ville en grund beregnet til at blive bebygget, men som ikke var byggemodnet endnu, kunne momsfrtages efter MSD art .135, stk. 1, litra k, og omvendt ville en allerede byggemodnet grund kunne blive pålagt moms. Dette uagtet, at det allerede på transaktionstidspunkt kunne understøttes af objektive beviser, at den faste ejendom uden tvivl ville blive anvendt som byggegrund. En sådan sontring ville herefter risikere at behandle sammenlignelige transaktioner forskelligt, hvilket ikke er i overensstemmelse med neutralitetsprincippet.⁷⁷

I samme retning fortolker generaladvokaten neutralitetsprincippet i pkt. 64 i relation til KPC Herning. Herefter fremfører generaladvokaten argumentet, at såfremt salget af en grund med en gammel bygning der kunne udnyttes økonomisk, blev kvalificeret som byggegrund, så ville dette medføre nogen problematikker ift. neutralitetsprincippet. Herefter ville sammenlignelige transaktioner, potentielt blive behandlet forskelligt i momsmæssige henseende, hvis parternes hensigter (alene) kunne medføre, at levering af gamle bygninger med tilhørende jord kunne omkvalificeres til byggegrund.⁷⁸ Et tænkt eksempel kunne være to forskellige overdragelser af gamle bygninger. Den ene transaktion kategoriseres som byggegrund, eftersom det er parternes hensigt, at bygningerne efterfølgende skal nedrives. Momsen bliver afregnet, men køber ombestemmer sig kort tid efter købet, hvorfor bygningen ikke nedrives alligevel. Den anden transaktion kategoriseres som levering af gamle bygninger med tilhørende jord, eftersom køber ikke har til hensigt at nedrive. Den samme transaktion bliver herefter underlagt forskellig momsmæssig behandling. Dette er i fundamental modstrid med præambel nr. 7 til direktivet, hvorefter varer af samme art skal behandles ens.

Neutralitetsprincippet anvendes herefter bredt til at understrege, at fortolkningen af bestemmelserne i MSD art. 135, stk. 1 skal være i overensstemmelse med de formål, som ligger til grund for bestemmelserne, og de må ikke fortolkes på en sådan måde, at de reelt set bliver frataget deres virkning. Ligesom generaladvokaten - er forfatteren af den opfattelse, at hvis en hensigtsvurdering strækkes så langt, som det blev forsøgt i KPC Herning, så er dette ikke kun i strid med formålet i MSD art. 135, stk. 1, litra j, men formentlig også præambel nr. 5 og 7 til direktivet om konkurrencemæssig neutralitet.

5.1.7 Begrebet funktionsdygtig bygning og merværdiafgiftsprincippet ifølge KPC Herning

Hvis man tager udgangspunkt i den sontring, at begrebet byggegrund skal respektere anvendelsesområdet for MSD art. 135, stk. 1, litra j og derved det EU-retlige begreb "bygning" som anført i KPC-dommens præmis 54 med henvisning til generaladvokatens pkt. 59, så kan købers hensigt med en given transaktion tvivlsomt tillægges megen vægt. Dette skal bl.a. begrundes med, at "hensigtsvurderingen" vil komme til at overlape

⁷⁷ Jf. sag C-543/11, Woningstichting Maasdiel, præmis 31 og 36

⁷⁸ Jf. Generaladvokatens forslag til afgørelse vedrørende sag C-71/17, KPC Herning, pkt. 64

med bestemmelsen i MSD art. 135, stk. 1, litra j. Således ville overdragelser af fuldt funktionsdygtige bygninger kunne klassificeres som byggegrund, hvis selve hensigten med aftalekomplekset blev tillagt afgørende betydning. Dette ville for det første gøre indhug i begrebet *"bygning"*, eftersom en bygning ikke altid ville blive kategoriseret som en bygning, uagtet at der i overensstemmelse med art. 12, stk. 2 er tale om en grundfast konstruktion. Derudover ville dette, som også anført i KPC-dommens præmis 59, risikere at fratage momsfrigagelsen i MSD art. 135, stk. 1, litra j sit indhold. Denne tilgang synes i øvrigt også at være i overensstemmelse med nogen af de konklusioner, som kan drages med udgangspunkt i KPC-dommen, hvorefter parternes hensigter ikke kan stå alene, når en transaktion skal kategoriseres, og at de objektive omstændigheder på transaktionstidspunktet bliver vægtet højt i den momsmæssige kvalifikation. Således blev det forhold, at der stod en fuldt funktionsdygtig bygning på de respektive transaktionstidspunkter tillagt større betydning end hensigten.

Når det skal vægtes så højt, hvad der rent faktisk står på grunden på transaktionstidspunktet, så bliver spørgsmålet herefter, hvad der reelt set skal til for at klassificere en *"bygning"* som værende en *"gammel bygning"*. Det er første gang i EUD's praksis, at begrebet *"fuldt funktionsdygtig bygning"* er blevet anvendt, og der bliver i afgørelsen henvist til dette begreb hele fem gange. På denne baggrund synes EUD at lægge op til, at dette begreb skal indgå som fortolkningsmoment ved fastlæggelsen af, hvad der klassificerer en gammel bygning. Det forekommer imidlertid, ikke helt tydeligt af KPC-dommens præmisser, hvad dette begreb reelt set dækker over. Der er dog alligevel en række forhold, som måske kan give en indikation herfor.

5.1.7.1 Den rene ordlyd

Vendingen *"en fuldt funktionsdygtig bygning"* lægger umiddelbart op til, at der i hvert fald kan stilles nogen *"minimumskrav"* til de bygninger, som bliver overdraget. En naturlig tanke ville herefter være, at det modsætningsvist må konkluderes, at bygninger der ikke er fuldt funktionsdygtige ikke er omfattet af momsfrigagelsen for gamle bygninger. Et eksempel kunne være en gammel industribygning, udsat for hærværk, der utvivlsomt ikke længere egner sig til dets oprindelige anvendelse. Spørgsmålet er imidlertid, om en sådan fortolkning ville give mening. Man kunne argumentere for, at om en bygning er fuldt funktionsdygtig skal ses i forhold til køber. I denne henseende forekommer det ikke usandsynligt, at gamle ikke-funktionsdygtige bygninger⁷⁹ kunne være fuldt funktionsdygtige for en køber, der måske overvejer at anvende bygningen til kulturelle formål. I så fald ville en endnu bedre vurdering være, hvorvidt den pågældende bygning, med udgangspunkt i en objektiv vurdering på transaktionstidspunktet, er fuldt funktionsdygtig for køber. I

⁷⁹ i hvert fald til det formål som den pågældende bygning oprindeligt er tiltænkt.

afgørelsens præmis 48 fremgår, at *"pakhuset ved dets levering ... reelt stadig kunne anvendes"*. Denne formulering lægger op til en vurdering af, hvorvidt eksisterende bygninger er anvendelige på transaktionstidspunktet. Er der forskel på en *"fuldt funktionsdygtig bygning"* og en *"anvendelig bygning"*? Ved en ren ordlydsfortolkning får man en formodning for, at en fuldt funktionsdygtig bygning stiller større krav til en eventuel bebyggelse end en anvendelig bygning.

Der skal dog alligevel sættes spørgsmålstegn ved, om EUD rent faktisk har tillagt det afgørende betydning, at pakhuset var fuldt funktionsdygtigt på transaktionstidspunktet. Man kunne i stedet fremføre argumentet, at EUD egentlig bare forholder sig til den konkrete sag, hvor der rent faktisk stod et fuldt funktionsdygtigt pakhus på grunden.⁸⁰ Herefter vil det altså ikke være en selvfølge, at bygninger der ikke er fuldt funktionsdygtige, skulle være udelukket fra at blive kategoriseret som momsfrataget levering af gamle bygninger. Af konklusionen på det præjudicielle spørgsmål forelagt for EUD fremgår bl.a. *"en transaktion i form af levering af en grund, hvorpå der på leveringstidspunktet er opført en bygning, ikke kan kvalificeres som levering af en >byggegrund<..."* Her er det værd at bemærke, at EUD i sin konklusion ikke anvender vendingen en fuldt funktionsdygtig bygning men derimod bare en *"bygning"*. Derudover synes generaladvokaten ikke i sit forslag til afgørelse at tillægge selve begrebet *"fuldt funktionsdygtigt"* nogen vægt. Der bliver kun refereret til, at pakhuset i den pågældende sag var fuldt funktionsdygtigt.

5.1.7.2 Merværdiafgiftsprincippet

Det bærende hensyn mht. momsfratagelsen i MSD art. 135, stk. 1, litra j er, at salget af en bygning efter første levering til den endelige forbruger ikke tilfører nogen merværdi.⁸¹ Der henvises i præmis 58 til, at hverken den første eller den anden transaktion findes at tilføre en væsentlig merværdi. Dette skal formentlig begrundes med, at der på begge overdragelsestidspunkter rent faktisk stod en gammel bygning på grunden, som herefter per definition ikke tilfører nogen merværdi.⁸²

Såfremt det bærende argument for en momsfratagelse efter MSD art. 135, stk. 1, litra j er, at salg af gamle bygninger ikke tilfører nogen merværdi, så er det naturlige spørgsmål herefter, hvilke krav der reelt set kan stilles til, at bygninger er funktionsdygtige. Bygninger som ikke er fuldt funktionsdygtige ville formentlig i mange tilfælde kunne opfylde kravet om, at der ved en overdragelse ikke bliver tilført nogen merværdi. Eksempler kunne være bygninger udsat for omfattende hæværk eller væsentligt misligholdte bygninger.

⁸⁰ Se i relation hertil præmis 31, *"som det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, er det ubestridt, at pakhusbygningen ... var fuldt funktionsdygtigt på tidspunktet for levering"*.

⁸¹ Jf. sag C-71/18, KPC Herning, præmis 57, og sag C-308/16, Kozuba Premium Selection, præmis 29-32

⁸² Jf. sag C-71/18, KPC Herning, præmis 57

5.1.8 Delkonklusion

På baggrund af den ovenstående gennemgang, af de iht. problemstillingen relevante afgørelser fra EUD, kan drages følgende konklusioner:

EUD har en tostrengt tilgang til momsfratagelserne i hhv. MSD art. 135, stk. 1, litra j og k sammenholdt med art. 12, stk. 1-3, hvor det afgørende synes at være, om der står opført eksisterende bebyggelse på transaktionstidspunktet, jf. Maasdriel, KPC Herning, Don Bosco og J.J. Komen. Herefter er den relevante vurdering i udgangspunktet udelukkende, om der er tale om levering af nye eller gamle bygninger. Dette illustreres blandt andet i J.J. Komen, hvor forholdet blev kategoriseret som levering af gamle bygninger, uagtet at der samlet set ville være tale om en fuld nedrivning af arkaden.

I Don Bosco var den eksisterende bebyggelse næsten fuldstændigt nedrevet på transaktionstidspunktet, og det var i øvrigt sælger selv som forestod nedrivningen. Det økonomiske formål med transaktion var som helhed, at der skulle leveres en byggegrund. Afgørelsen er herefter ikke udtryk for en egentlig omkvalifikation af levering af bebygget fast ejendom til byggegrund, men snarere en konsekvens af at en opdeling af de pågældende ydelser ville være af kunstig karakter. Det faktum at der i Don Bosco stadig på leveringstidspunktet stod opført en mindre del af den eksisterende bebyggelse (det som ikke var blevet nedrevet endnu), må altså ikke tages til udtryk for, at bebygget fast ejendom kan omkvalificeres til byggegrund. Afgørelsen siger herefter alene noget om den momsmæssige kvalifikation af en transaktion, hvor sælger er direkte involveret i nedrivningen. Her skal der foretages en realitetsvurdering af, hvad det faktisk er der bliver overdraget. I denne vurdering kan parternes hensigter med den pågældende transaktion tillægges vægt, men ikke udover hvad der har holdepunkter i objektive karakteristika på transaktionstidspunktet (såsom en nedrivning eller ombygning).

Med udgangspunkt i KPC-Dommen kan det konkluderes, at sælgers hensigt om efterfølgende nedrivning af et på transaktionstidspunktet fuldt funktionsdygtigt pakhuis ikke (alene) kan medføre, at transaktionen kategoriseres som momspligtig levering af byggegrund. Denne hensigt kan ikke i sig selv udgøre et objektive beviselement, der kan medføre omkvalifikation. Momsfratagelserne skal i udgangspunkt fortolkes strengt, men de må ikke fortolkes så strengt, at de fratages deres egentlige indhold og formål. Dette ville være i strid med neutralitetsprincippet. En sådan fortolkning hvorefter det fuldt funktionsdygtige pakhuis kunne kategoriseres som byggegrund, ville være i uoverensstemmelse med formålet i MSD art. 135, stk. 1, litra j, som er at momsfratage levering af gamle bygninger med tilhørende jord, eftersom disse ikke tilfører nogen merværdi.

Medlemsstaterne er altid forpligtede til at iagttage det allestedsværende neutralitetsprincip. Dette omfatter også konkurrencemæssig neutralitet. Med udgangspunkt i refleksionen i afsnit 5.1.6 er det forfatterens opfattelse, at kunne bebygget fast ejendom omkvalificeres til byggegrund alene med udgangspunkt i en

hensigtsvurdering, ville dette være i strid med præambel nr. 7 om konkurrencemæssig neutralitet, eftersom analoge transaktioner ville risikere at blive behandlet forskelligt.

Derudover kan det konkluderes, at medlemsstaternes skønsmargen til at definere begrebet byggegrund er naturligt begrænset af begrebet bygning. Således kan der ikke være tale om byggegrund, når der står opført en grundfast konstruktion på grunden. Den naturlige problemstilling bliver herefter den specifikke grænse for, hvornår der er tale om bebygget hhv. ubebygget fast ejendom. I relation hertil henviser EUD hele fem gange til begrebet en *”fuldt funktionsdygtig bygning”*. De specifikke rammer for hvorledes dette begreb skal fortolkes og anvendes forekommer uklart. Med udgangspunkt i afsnit 5.1.7 synes der alligevel at kunne argumenteres for, at EUD’s hyppige anvendelse af vendingen primært relaterer sig til den konkrete sag og kan på denne baggrund tvivlsomt udstrækkes til udgøre et momsretligt princip, hvorefter bygninger skal være fuldt funktionsdygtige, førend de kan være omfattet af momsfrigørelsen i MSD art. 135, stk. 1, litra j. Dette skal ses i sammenhæng med, at formålet med bestemmelsen er at fritage salget af gamle bygninger, eftersom disse transaktioner ikke tilfører nogen merværdi. Når dette er det bærende formål med momsfrigørelsen, så kan det tvivlsomt tillægges megen vægt, at gamle bygninger er fuldt funktionsdygtige. Om ikke andet, så skal begrebet formentlig fortolkes meget bredt.

5.2 Er den nationale praksis i overensstemmelse med gældende ret?

I det følgende kapitel vil national praksis blive analyseret med henblik på at fastslå, om denne er i overensstemmelse med gældende ret som defineret ovenfor i afsnit 4 og 5.1. Den nationale praksis vil løbende blive sammenlignet med EU-retten.

Nedenfor vil der både blive taget udgangspunkt i national praksis før og efter KPC-dommens afsigelse. Dette gøres for at illustrere, hvilken udvikling den nationale praksis er undergået, og om den nationale praksis efter KPC-dommen rent faktisk er blevet bragt i overensstemmelse med gældende ret for salg af bebygget fast ejendom bestemt til nedrivning.

5.2.1 Levering af gamle bygninger med tilhørende jord eller byggegrund

Umiddelbart skulle man ikke tro, at sondringen mellem levering af gamle bygninger og byggegrund ville være specielt problematisk. Når man sælger en byggegrund, så vil der traditionelt set og efter en ordlydsfortolkning⁸³ være tale om et stykke jord uden bebyggelse. Det er der da også den opfattelse man får, hvis man læser

⁸³ Jf. MBKG § 56, stk. 1

ordlyden i MBKG § 56, hvoraf det fremgår, at *"ved en byggegrund forstås et ubebygget areal"*. Omvendt kommer man derimod i tvivl, hvis man betragter det forhenværende afsnit 2.2 i Skattestyrelsens vejledning af maj 2013 *"moms på salg af nye bygninger og byggegrunde"*, hvoraf det fremgår, at begrebet byggegrund også omfatter de tilfælde, hvor *"leveringen sker med henblik på opførelse af en ny bygning"*. Dette betyder, at hvis hensigten med leveringen af den faste ejendom er opførelse af nye bygninger, så vil denne kunne kategoriseres som byggegrund, uagtet at der faktisk står en bygning på grunden. Dette er i fundamental modstrid med ordlyden i MBKG § 56.

Denne praksis blev præciseret i det dagældende styresignal SKM2017.27SKAT. Her var det ligeledes Skattestyrelsens opfattelse, at nedrivningsprojekter skulle omkvalificeres til byggegrund, eftersom medlemsstaterne var forpligtede til at tage hensyn til parternes hensigter med leveringen af den pågældende ejendom. Skattestyrelsen var således af den opfattelse, at hensigten i sig selv kunne udgøre et objektive beviselement.

5.2.2 Praksis før KPC Herning

Spørgsmålet er imidlertid, hvorfor Skattestyrelsen var villig til at omkvalificere til byggegrund? Dette blev i vidt omfang baseret på en fortolkning af præmisserne 31-36 i Maasdriel-dommen og præmis 34 i Don Bosco (se nedenfor). Indledningsvist skal det bemærkes, at det forekommer en lille smule søgt at anvende præmisserne i Maasdriel-dommen som et grundlæggende fundament for sondringen mellem levering gamle bygninger med tilhørende jord og byggegrunde, eftersom den konkrete afgørelse vedrører sondringen mellem momsfrataget ubebygget grund og en byggegrund.⁸⁴ Dette var ikke desto mindre tilfældet, hvorfor der også vil blive kommenteret på Skattestyrelsens anvendelse af afgørelsen.

I den tidlige praksis var Skattestyrelsen villig til at kategorisere levering af gamle bygninger som byggegrund, såfremt det fremgik af købsaftalen, at dette var hensigten med købet. Se fx SKM2010.745.SR hvor Skatterådet betingede momsfrigørelsen af, at spørger ikke selv måtte tage del i nedrivningen, og det var desuden en betingelse, at hensigten om nedrivning ikke fremgik af købsaftalen.

I SKM2012.718.SR blev overdragelsen af en grund, hvorpå der stod opført fire bygninger kategoriseret som byggegrund. Det var køber, der skulle forestå nedrivningen, men ikke desto mindre blev der af Skatterådet lagt afgørende vægt på, at det fremgik direkte af købsaftalen, at ejendommen skulle nedrives.

⁸⁴ Se i samme retning, Pedersen, Søren Engers (2019): *"Moms og fast ejendom"* s. 47-48

Se tillige SKM2012.416SR og SKM2012.505SR som udtrykker den samme tilgang. Allerede på dette tidspunkt blev selve ordlyden i MBKG § 56⁸⁵ ikke tillagt afgørende vægt, eftersom der blev åbnet op for, at bebyggede arealer kunne kategoriseres som byggegrund, hvis købers hensigt om nedrivning fremgik af købsaftalen.

Fælles for disse afgørelser er, at der bliver henvist til Don Bosco, hvorefter det er op til medlemsstaterne selv at definere hvilke grunde, der skal betragtes som byggegrunde under iagttagelse af MSD art. 135, stk. 1, litra k. Præmis 43 bliver fortolket således, at alle grunde der er beregnet til at blive bebygget (dvs. også bebyggede grunde) skal kategoriseres som byggegrund. Om en grund er beregnet til at blive bebygget, bliver herefter vurderet på baggrund af købsaftalen, og om sælger selv er involveret i nedrivningen. Denne forståelse af præmissen synes i sig selv at udgøre en ret vidtgående og udvidende fortolkning af, hvorledes EUD fortolker begrebet byggegrund.⁸⁶ Der findes ikke belæg i præmis 43 til at fortolke denne udover samspillet mellem, hvad der er momsfrigtaget hhv. momspligtig ubebygget fast ejendom.

I den senere praksis begyndte Skattestyrelsen imidlertid at anvende en endnu friere tilgang til anvendelse af købers hensigt, som ikke lod sig begrænse af, hvad der fremgik af købsaftalen, og om køber var involveret i nedrivningen. Se herefter SKM2015.234.SR hvor det ikke fremgik i købsaftalen mellem køber og sælger, at bebyggelsen på ejendommen skulle nedrives. Køber ville anvende ejendommen til nogen projekter, som ikke var fastlagt endnu på købstidspunktet. Selv om der var eksisterende bygninger på grunden, så blev transaktionen kategoriseret som levering af byggegrund med den begrundelse, at selve hensigten med købet måtte være, at de eksisterende bygninger skulle nedrives. SKAT anførte at *”det på leveringstidspunktet må stå klar for sælger, at de eksisterende bygninger skal nedrives”*. Nogenlunde det samme gjorde sig gældende i SKM2016.498.SR, hvor det ikke fremgik direkte af købsaftalen, at købet skete med henblik på nedrivning og efterfølgende opførelse af nye bygninger. SKAT lagde til grund, at køber for kommunen havde forelagt et påtænkt projekt, som ville forudsætte nedrivning, samt at købsaftalen indeholdt en ansvarsfraskrivelse som indikerede nedrivning. SKAT fandt herefter at *”det fremgår af købsaftalen, at levering sker med henblik på nedrivning”*. Uagtet at der stod opført bebyggelse på transaktionstidspunkterne, uanset at MBKG § 56, stk. 1 definerer en byggegrund som et ubebygget areal, og uanset at det ikke i de to sager var helt fastslået, at bebyggelsen skulle nedrives, så blev de to salg kategoriseret som levering af byggegrund, fordi der var en overvejende sandsynlighed for, at bebyggelsen efterfølgende ville blive nedrevet.⁸⁷

Denne mere frie tilgang til vurderingen skal formentlig begrundes med Maasdriel-dommens offentliggørelse i 2013, hvorefter Skatterådet har indfortolket præmisserne 31-36 i deres praksis for sondringen mellem

⁸⁵ *”Ved en byggegrund i momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra b, forstås et ubebygget areal...”*

⁸⁶ Jf. også afsnit 5.1.5

⁸⁷ Se også Jensen, Dennis Ramsdahl og Stensgaard, Henrik (2016): *”Kommentarer til udvalgte afgørelser – Sondringen mellem byggegrunde og bebygget fast ejendom i momsretten”*, s. 3-4

gamle bygninger og byggegrund. Der henvises til, at medlemsstaterne er forpligtede til at tage hensyn til parternes hensigter med levering af en grund, såfremt dette kan understøttes af objektive elementer.⁸⁸ Disse præmisser⁸⁹ er herefter blevet fortolket således, at der skal foretages en realitetsvurdering af, om det ultimative formål med transaktionen er levering af byggegrund. Herefter må ejendommens karakter på transaktionstidspunktet træde i baggrunden. Denne fortolkning af sagens præmisser, hvorefter levering af grund med eksisterende bygninger kan omkvalificeres til byggegrund, synes at være særdeles vidtgående, specielt ift. at den konkrete sag slet ikke vedrørte sondringen mellem bebygget hhv. ubebygget fast ejendom. Præmisserne kan ikke udstrækkes til at gøre et så betydeligt indhug i anvendelsesområdet for MSD art. 135, stk. 1, litra j.

Denne tidlige praksis viser, at hensigten allerede på et tidligt tidspunkt blev tillagt ret stor betydning, uden hvad der havde holdepunkter i objektive beviser.⁹⁰ Hensigten måtte i den tidlige praksis bare ikke fremgå af købsaftalen, men praksis blev herefter skærpet til en bredere vurdering af, om det med udgangspunkt i omstændighederne måtte stå klart, at formålet med transaktionen rent faktisk var frembringelse af byggegrund. Denne fremgangsmåde blev baseret på en yderst tvivlsom fortolkning af EUD's præmisser i Maasdriel og Don Bosco.

Denne praksis hvorefter hensigten om efterfølgende nedrivning kunne tillægges betydning blev herefter underkendt i SKM2016.82.LSR, SKM2016.529LSR og SKM2016.634.LSR. Sagerne var alle af enten SKAT eller Skatterådet i første omgang blevet kategoriseret som momspligtig levering af byggegrund med udgangspunkt i det faktum, at køber havde til hensigt at nedrive. Landsskatteretten lagde herefter i afgørelserne vægt på, at forholdet ikke kunne kategoriseres som byggegrund, når der rent faktisk stod opført bygninger på grunden, og definitionen af byggegrund i MBKG § 56 forudsætter, at arealet er ubebygget. Landsskatteretten fandt ikke, at afgørelserne Don Bosco og Maasdriel gav grundlag for at ændre denne konklusion.

5.2.2.1 Har der været hjemmel til Skattestyrelsens praksis frem til KPC?

Der må i det hele taget sættes spørgsmålstegn ved om denne tidlige praksis, selv inden KPC-dommens afsigelse, havde holdepunkter i de relevante lovhjemler samt afgørelser fra EUD.

⁸⁸ Jf. sag C-543/11, Woningstichting Maasdriel, præmis 35 og 36

⁸⁹ Sammenholdt med præmis 33 i sag C-326/11, J.J. Komen

⁹⁰ Et forhold hvorefter transaktionen kunne omkvalificeres alene på baggrund af, om hensigten var skrevet ind i købsaftalen, synes i sig selv at indebære, at hvorvidt den pågældende ejendom var bebygget eller ej måtte træde i baggrunden. Herefter tillægges transaktionens objektive karakter mindre betydning end selve hensigten.

Af MSD art. 12, stk. 3 fremgår, at ved byggegrunde forstås grunde når de af medlemsstaterne betragtes som sådanne. Dette skal fortolkes i sammenhæng med MSD art. 135, stk. 1, litra k, hvis formål kun er at momsfritage grunde, der ikke er egnede til bebyggelse. Danmark har herefter bl.a. defineret byggegrunde i MBKG § 56 som ubebyggede arealer. I relation hertil anfører Skatteministeriet i sagerne SKM2017.439.VLR og SKM2016.82LSR til, at det er overladt medlemsstaterne selv at definere begrebet byggegrund,⁹¹ og at det i denne vurdering ikke er afgørende, at arealet er ubebygget, hvis parternes hensigt er en anden. Fritagelsesbestemmelserne skal desuden fortolkes strengt, og ministeriet fandt generelt ikke, at deres afgrænsning af begrebet byggegrund gik videre end bemyndigelsen efter direktivet.⁹²

At det i vidt omfang tilkommer medlemsstaterne selv at definere begrebet byggegrund,⁹³ hvorfor begrebet skulle kunne gøre indgreb i anvendelsesområdet for MSD art. 135, stk. 1, litra j, synes at være en særdeles vidtgående fortolkning. I overensstemmelse med gennemgangen i afsnit 5.1.5 lægges til grund, at dette er en forkert udvidende fortolkning af præmis 43 i Don Bosco. Den vide bemyndigelse vedrører udelukkende sondringen mellem momsfritaget og momspligtig levering af ubebygget fast ejendom.

At momsfritagelserne skal fortolkes strengt, synes også at være et vagt argument. Dette er et generelt momsretligt princip, som tvivlsomt kan udstrækkes til, at begrebet byggegrund kan gøre et så betydeligt indhug i anvendelsesområdet for MSD art. 135, stk. 1, litra j. I så fald skulle dette kunne understøttes af praksis.

Der ses ikke i EUD's praksis nogen holdepunkter for, at bebygget ejendom generelt kan kategoriseres som byggegrund med udgangspunkt i en hensigtsvurdering.

I Don Bosco ses der ikke hjemmel til en generel omkvalifikation. I sagen blev der udelukkende taget stilling til, at i tilfælde hvor sælger leverer en blandet transaktion bestående af en bygning og nedrivningen af denne, så blev der med udgangspunkt i objektive beviselementer, og reglerne om blandede transaktioner, rent faktisk leveret en byggegrund.

Maasdriel vedrørte udelukkende sondringen mellem momsfritaget og momspligtig levering af ubebygget fast ejendom.

I J.J. Komen blev transaktionen kategoriseret som momsfritaget levering af gamle bygninger og ikke byggegrund, uagtet at der samlet set ville være tale om en fuldstændig nedrivning af arkaden.

⁹¹ Jf. sag C-461/08, Don Bosco præmis 43

⁹² Jf. SKM2017.439.VLR og SKM2016.82.LSR

⁹³ under iagttagelse af formålet med MSD § 135, stk. 1, litra k og grundlæggende momsretlige principper.

Der kan, jf. også kapitel 5.1, argumenteres for, at der selv i EUD's praksis før KPC Herning, ikke har været behørig hjemmel til at omkvalificere bebygget fast ejendom til byggegrund.

5.2.3 Praksis efter KPC Herning

5.2.3.1 Landsskatteretsafgørelser efter KPC Herning

Efter KPC-dommens offentliggørelse er der kun afsagt tre relevante landsskatteretsafgørelser. Disse vil blive kommenteret nedenfor med henblik på at vurdere, om national praksis er blevet bragt i overensstemmelse med gældende ret.

SKM2021.52.LSR, SKM2020.544.LSR og SKM2019.530.LSR)

Afgørelserne vedrørte alle salget af matrikler, hvorpå der lå større bebyggelser, som køber havde til hensigt at nedrive. I alle tre afgørelser var det købers hensigt, at der efterfølgende skulle opføres nye bygninger.

I sagerne fandt Landsskatteretten, modsat Skatterådet, at der var tale om levering af gamle bygninger med tilhørende jord og ikke byggegrund (med henvisning til KPC Herning). Dette skulle begrundes med, at de pågældende transaktioner ikke vedrørte ubebyggede arealer,⁹⁴ og at bebygget fast ejendom ikke på leveringstidspunktet kan kategoriseres som byggegrund, når transaktionerne er uafhængige af de øvrige ydelser, – også selvom det er købers hensigt, at der skal nedrives. Købers påtænkte nedrivning kunne herefter ikke i sig selv medføre, at transaktionerne blev kategoriseret som momspligtig levering af byggegrund.⁹⁵

Landsskatterettens argumentation synes at være i tråd med præmisserne i KPC Herning, J.J. Komen og Don Bosco. Købers hensigt om efterfølgende nedrivning af bygningerne kunne ikke i sig selv medføre, at der var tale om levering af byggegrund. Det økonomiske formål med transaktionen som helhed var ikke levering af byggegrund, og selve leveringen og den planlagte nedrivning kunne ikke siges at udgøre én transaktion, som det ville være kunstigt at opdele.

De tre landsskatteretsafgørelser vurderes i lyset af afhandlingens kapitel 4 og 5.1 at være korrekte og i overensstemmelse med gældende ret. Der er ikke i nogen af afgørelserne holdepunkter for at kategorisere leveringerne som salg af byggegrund med udgangspunkt i en "Don-Bosco-lignende" vurdering. I Don Bosco var transaktionens økonomiske virkelighed med udgangspunkt i en objektiv vurdering, at der blev leveret en

⁹⁴ Jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra b og MBKG § 56, stk. 1 sammenholdt med MSD art. 135, stk. 1, litra k og art. 12, stk. 1, litra b samt stk. 2.

⁹⁵ Jf. sag C-71/18, KPC Herning, præmis 63

byggegrund. I alle tre landsskatteretsafgørelser stod der imidlertid opført eksisterende bebyggelse på transaktionstidspunktet.

Afgørelserne gør, i overensstemmelse med KPC-Herning, op med tidligere administrativ praksis, hvorefter bebygget fast ejendom kunne omkvalificeres til byggegrund udelukkende henset til købers påtænkte anvendelse. Dette er også i overensstemmelse med J.J. Komen, hvor forholdet ikke blev kategoriseret som byggegrund, uagtet at hele arkaden samlet set ville blive nedrevet.

Der bliver i alle tre afgørelser lagt afgørende vægt på, at bebygget fast ejendom som altovervejende udgangspunkt ikke kan udgøre byggegrund i momslovens forstand. Dette skal begrundes med, at en byggegrund er defineret som et ubebygget areal, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra b og MBKG § 56, stk. 1 sammenholdt med MSD art. 135, stk. 1, litra k og art. 12, stk. 1, litra b og stk. 2. Dette findes i øvrigt også at være overensstemmende med gennemgangen i afsnit 5.1.7, hvorefter begrebet byggegrund skal respektere anvendelsesområdet for begrebet bygning, jf. også præmis 54 i KPC-dommen.

Det kan undre, at der ikke i nogen af landsskatteretsafgørelserne bliver henvist til KPC-dommens præmis 57 og 59-60, hvorefter formålet med MSD art. 135, stk. 1, litra j er at fritage levering af gamle bygninger, eftersom disse ikke tilfører nogen merværdi, og det ville være i strid med neutralitetsprincippet samt risikere at fratage fritagelsesbestemmelsen sit indhold at kategorisere levering af en fuldt funktionsdygtig bygning som byggegrund. Dette er en grundlæggende forudsætning for, hvorfor levering af gamle bygninger ikke udelukkende med udgangspunkt i en hensigtsvurdering kan kategoriseres som byggegrund. I den nationale praksis synes der at være en generel tendens til, at der kun i begrænset omfang bliver henvist til grundlæggende momsretlige principper såsom merværdiafgiftsprincippet og neutralitetsprincippet. Hvis sådanne grundlæggende principper ikke altid bliver overvejet, så vil der være en fare for, at medlemsstater kommer til at anvende alt for divergerende fortolkninger af begreber og bestemmelser, som bestemt ikke fremmer det overordnede formål om en harmonisering af momssystemet.

Landsskatteretten tager ikke stilling til begrebet "*fuldt funktionsdygtig bygning*". Det er usikkert, om dette skal fortolkes således, at Landsskatteretten ikke mener, at begrebet skal være definerende for en vurdering mellem salg af bebygget hhv. ubebygget fast ejendom. Det må imidlertid samtidig lægges til grund, at Landsskatteretten ikke i de pågældende afgørelser har haft anledning til at tage stilling til begrebet, eftersom der i alle tre afgørelser stod opført omfattende bebyggelser på transaktionstidspunktet på de respektive grunde. Der kan i afgørelserne ikke konkluderes noget på baggrund af den manglende anvendelse af begrebet.

5.2.3.2 Bindende svar fra Skatterådet efter KPC Herning

Om end der er en sparsom mængde afgørelser fra Landsskatteretten, så fremgår det tydeligt ovenfor, at den tidligere opretholdt praksis er blevet underkendt.

Efter KPC-dommens offentliggørelse er der afsagt i alt tre relevante bindende svar af Skatterådet, som vil blive kommenteret nedenfor. Dette er, ligesom Landsskatteretsafgørelserne ovenfor, med henblik på at vurdere om national praksis er blevet bragt i overensstemmelse med gældende ret.

SKM2020.399.SR, SKM2020.275.SR og SKM2020.171.SR)

I alle tre sager tog Skatterådet stilling til, om bebygget fast ejendom bestemt til nedrivning kunne kategoriseres som momsfristaget levering af gamle bygninger. Dette fandt Skatterådet var tilfældet.

Det bliver i alle tre afgørelser lagt til grund, at den tidligere praksis, jf. KPC Herning, er blevet underkendt, og når der står opført bebyggelse på ejendommen, så kan transaktionerne som hovedregel ikke blive kategoriseret som levering af byggegrund.⁹⁶ Dette er helt i overensstemmelse med landsskatteretsafgørelserne ovenfor samt afsnit 5.1, og er i øvrigt også i overensstemmelse med den fortolkning af begreberne, som fremgår af afsnit D.A.5.9.5 i DJV (2021-1) om *”momspligt vedrørende levering af byggegrunde”*.

Efter dette er fastslået, så foretager Skatterådet en vurdering af, om bebyggelsen er fuldt funktionsdygtig. Dette er interessant, eftersom Landsskatteretten i de tre afgørelser ovenfor slet ikke omtaler et evt. krav om, at bygningerne skal være fuldt funktionsdygtige. Det er i det hele taget usikkert, jf. afsnit 5.1.7, om der kan udledes et decideret krav fra KPC-Dommen (eller ved fortolkningsbidrag fra generaladvokatens forslag til afgørelse) om, at bygninger skal være fuldt funktionsdygtige. Ikke desto mindre synes Skattestyrelsen, jf. også SKM2020.238SKTST, at have låst sig fast på, at dette er den korrekte vurdering, når det først er fastslået, at en grund er bebygget.

I SKM2020.399.SR blev to ejendomme overdraget, hvorpå der stod opført hhv. et parcelhus og et klubhus. Begge bygninger blev kategoriseret som fuldt funktionsdygtige.

I SKM2020.275.SR stod opført en bygning, som var i mindre god stand. Denne har dog været anvendt sporadisk i en periode på 2-3 år til politi- og militærøvelser samt kunststillinger mv., hvorfor Skatterådet fastslog, at bygningen var fuldt funktionsdygtig.

⁹⁶ Jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra b og MBKG §§ 54-56 sammenholdt med MSD art. 135, stk. 1, litra j og k samt art. 12

I SKM2020.171.SR stod opført en over 40 år gammel bygning, som af ejendomsselskabet (sælger) i en periode har været udlånet til ejendomsselskabets lejere mod betaling af et symbolsk beløb. Bygningen har desuden været anvendt som mødested for diverse klubber og møder. Skatterådet fandt at bygningen var fuldt funktionsdygtig.

Landsskatteretten tager ikke i de tre afgørelser i afsnit 5.2.3.1 stilling til begrebet "*fuldt funktionsdygtig bygning*". Tages sagernes faktum i betragtning, så var dette reelt set heller ikke nødvendigt. Dette begrundes med, at alle bebyggelserne faktisk stadig blev anvendt som bygninger til diverse formål, og bebyggelserne var i sig selv så omfattende, at der utvivlsomt ikke kunne være tale om ubebyggede arealer, jf. MBKG § 56, stk. 1. På denne baggrund synes Landsskatterettens eventuelle stillingtagen til begrebet at være formålsløs, og ville ikke have bidraget til en nærmere afgrænsning af begrebet. Skatterådet anvender derimod begrebet i sin argumentation i de tre bindende svar. Dette findes også mere nærliggende, eftersom disse bebyggelser generelt var mindre og i dårligere stand.

Skatterådets afgørelser ovenfor synes åbenlyst korrekte, eftersom der i alle tre afgørelser stod opført bygninger på ejendommene, der ikke forelå omstændigheder som i Don Bosco, og sælger ikke i nogen af tilfældene var involveret i selve nedrivningen. Skatterådets fortolkning af de relevante bestemmelser og domme synes herefter som udgangspunktet at være bragt i overensstemmelse med gældende ret.

Der må imidlertid sættes spørgsmålstegn ved, om det er korrekt, at Skattestyrelsen anvender begrebet en "*fuldt funktionsdygtig bygning*" som en doktrin⁹⁷ for en vurdering af, om der er tale om bebygget hhv. ubebygget fast ejendom. Dette synes at være en vidtgående fortolkning af KPC-dommens præmisser, hvor der blev henvist til, at den konkrete bygning i den konkrete sag var fuldt funktionsdygtig. Det kan dog ikke afvises, at det er nødvendigt, at der bliver foretaget denne sondring mellem bebygget hhv. ubebygget fast ejendom. Når det er fastslået, at købers hensigt i udgangspunktet er irrelevant for denne vurdering, så må det være nødvendigt at opstille retningslinjer for, hvornår bebyggelse på en ejendom ikke kan kategoriseres som en bygning i momsloven og direktivets forstand, og man derved ryger ind i en sondring mellem moms fritaget hhv. momspligtig levering af fast ejendom. Der kan imidlertid argumenteres for, at ordlyden "*en fuldt funktionsdygtig bygning*" giver en falsk formodning for, hvilke krav der rent faktisk kan stilles til den bebyggelse, som står opført på en given ejendom. Dette skal begrundes med, at formålet med MSD art. 135, stk. 1, litra k er at fritage levering af gamle bygninger for afgift, eftersom disse ikke tilfører nogen merværdi.

Skal begrebet anvendes som en doktrin for ovennævnte sondring, så må det være nødvendigt, at begrebet bliver underlagt en bred fortolkning, således at ikke-funktionsdygtige bygninger alligevel i nogen tilfælde kan

⁹⁷ Jf. også styresignalet SKM2020.SKTST

kategoriseres som funktionsdygtige, fx hvor et bygningsværk udsat for omfattende hærværk egner sig helt fint til kulturelle formål.

5.2.3 Delkonklusion

På baggrund af den ovenstående gennemgang, kan drages følgende konklusioner:

Den nationale praksis har frem til KPC-dommens afsigelse været genstand for en glidende skærpelse. I den tidlige praksis, efter de nye reglers indmarch i 2011, blev der lagt vægt på, at så længe købers hensigt ikke fremgik af købsaftalen, og sælger ikke var involveret i nedrivningen, så ville overdragelsen af de gamle bygninger ikke blive omkvalificeret til byggegrund. I den senere praksis begyndte Skattestyrelsen imidlertid at anlægge en endnu friere vurdering af parternes hensigt, som ikke lod sig begrænse af, hvad der fremgik af købsaftalen. Denne praksis var i vidt omfang baseret på en forkert udvidende fortolkning af præmisserne 31-36 i Maasdriel-dommen. Denne tidlige praksis, hvorefter købers hensigt om nedrivning kunne medføre omkvalifikation til byggegrund, uagtet at der var opført bebyggelse på grunden, findes ikke at have haft holdpunkter i de relevante hjemler i MBKG §§ 54-56, ML § 13, stk. 1, nr. 9, MSD art. 135, stk. 1, litra j og k samt art. 12 eller EUD's praksis i Don Bosco, Maasdriel eller J.J.Komen.

Denne praksis blev herefter underkendt, og den nationale praksis efter KPC-dommens afsigelse synes i vidt omfang at være bragt i overensstemmelse med gældende ret.

Både Landsskatteretten og Skatterådet fortolker nu begrebet byggegrund i ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra b samt MBKG § 56 og MSD art. 12, stk. 1, litra b og stk. 3 således, at det må forudsættes, at når en given ejendom er bebygget på transaktionstidspunktet, så kan der som det altovervejende udgangspunkt ikke være tale om byggegrund. I denne vurdering er købers hensigt om nedrivning uden betydning, medmindre der allerede på dette tidspunkt foreligger objektive beviser såsom en igangværende nedrivning. Denne fortolkning er i overensstemmelse med gennemgangen i afsnit 5.1., og gør således op med tidligere administrativ praksis, hvorefter bebygget fast ejendom kunne omkvalificeres til byggegrund udelukkende henset til købers påtænkte anvendelse.

Der er imidlertid en betydelig retsikkerhed vedrørende begrebet "*fuldt funktionsdygtig bygning*". Skattestyrelsen synes at fortolke KPC-dommens præmisser således, at begrebet skal anvendes som en doktrin for en vurdering af, om der er tale om levering af gamle bygninger eller ubebygget fast ejendom. At der skal foretages en sondring mellem gamle bygninger og ubebygget fast, ejendom synes i sig selv at være korrekt. Det er imidlertid ikke forfatterens opfattelse, at KPC-dommens præmisser skal fortolkes således, at netop "*fuldt funktionsdygtig bygning*" skal være definerende for denne sondring. Dette kommer til at give en falsk

formodning for, hvilke krav der rent faktisk kan stilles til den bebyggelse, som står opført på en given ejendom. Dette skal begrundes med, at formålet med MSD art. 135, stk. 1, litra j er at momsfritage levering af gamle bygninger, eftersom disse ikke tilføjer nogen merværdi. Således vil mange ikke-funktionsdygtige bygninger fint kunne opfylde betingelsen om, at der ikke bliver tilført nogen merværdi. Har Skattestyrelsen tænkt sig at anvende begrebet, synes det nødvendigt at anlægge en særdeles "løs" fortolkning af, hvilke bebyggelser der opfylder det funktionsdygtige element.

Del 6 - Afslutning

6.1 Konklusion

Formålet med dette speciale har været at bestemme gældende ret på området for salg af bebygget fast ejendom bestemt til nedrivning, og vurdere hvorvidt den nationale praksis er i overensstemmelse hermed.

Indledningsvist blev det konkluderet, at ML og MBKG synes at udgøre en korrekt implementering af direktivets bestemmelser. Herefter er det lovmæssige udgangspunktet, at levering af bebygget fast ejendom (gamle bygninger) er fritaget for moms, medmindre der er tale om nye- eller væsentligt ombyggede bygninger.⁹⁸ Ved bygninger skal forstås grundfaste konstruktioner.⁹⁹ Derudover er levering af ubebygget fast ejendom fritaget for moms (grund der ikke egner sig til at blive bebygget), medmindre der er tale om byggegrund. Ved byggegrund forstås, byggemodnet eller ej, når de af medlemsstaterne betragtes som sådanne. Byggegrunde er herefter defineret i MBKG som ubebyggede arealer.¹⁰⁰

Det kan konkluderes, at lovgrundlaget umiddelbart ikke i sig selv åbner op for, at bebygget fast ejendom kan kategoriseres som byggegrund. Det må imidlertid samtidig lægges til grund, at selve ordlyden i de konkrete bestemmelser er defineret meget uspecifikt,¹⁰¹ og medlemsstaterne er tillagt vide beføjelser til at definere, hvad der kategoriseres som fx byggegrund.¹⁰² Derudover skal det erindres, at såfremt et forhold er i strid med grundlæggende momsretlige principper, så vil dette potentielt også kunne fordre omkvalifikation. Efter en vurdering af lovgrundlaget er der således stadig tvivl om den konkrete rækkevidde af bestemmelserne. Herefter vil det være op til EUD at udfylde de nærmere rammer for, hvorledes de konkrete bestemmelser skal fortolkes, og følgelig hvad der er gældende ret. ML, MBKG og national praksis skal herefter være i overensstemmelse med direktivteksten og EUD's fortolkning heraf.

Med udgangspunkt i EUD's anvendelse og fortolkning af de relevante bestemmelser i direktivet¹⁰³ kan sluttes følgende konklusioner:

EUD har en tostrengt tilgang til MSD art. 135, stk. 1, litra j og k sammenholdt med art. 12, hvor det afgørende synes at være, om der står opført eksisterende bebyggelse på transaktionstidspunktet, jf. Maasdriel, J.J.

⁹⁸ Jf. MSD art. 135, stk. 1, litra j sammenholdt med art. 12, stk. 1, litra a og stk. 2, samt ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra a sammenholdt med MBKG §§ 54-55

⁹⁹ Jf. MSD art. 12, stk. 2 og MBKG § 54, stk. 1

¹⁰⁰ Jf. MSD art. 135, stk. 1, litra k sammenholdt med art. 12, stk. 1, litra b og stk. 3, samt ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra b sammenholdt med MBKG § 56

¹⁰¹ Jf. MSD art. 135, stk. 1, litra j og k sammenholdt med art. 12

¹⁰² Jf. MSD art. 12, stk. 3 og art. 135, stk. 1 litra k, hvor formålet med bestemmelsen udelukkende er at fritage ubebyggede arealer, som ikke egner sig til at blive bebygget

¹⁰³ MSD art. 135, stk. 1, litra j og k samt art. 12

Komen og KPC Herning. Herefter er den relevante vurdering i udgangspunktet udelukkende, om der er tale om momsfristaget eller momspligtig levering af bebygget fast ejendom og ikke ubebygget fast ejendom. Dette fremgår tydeligst af J.J. Komen, hvor transaktionen blev vurderet efter sondringen mellem gamle og nye bygninger, uagtet at hele arkaden samlet set ville blive nedrevet. KPC-dommen, med henvisning til generaladvokaten, fastslår det samme, hvorefter medlemsstaternes skønsmargen til at definere begrebet *"byggegrund"* er naturligt begrænset af begrebet *"bygning"*. Er der bygninger på grunden, så er det meget klare udgangspunkt, at der ikke er tale om byggegrund.

I Don Bosco blev transaktionen kategoriseret som byggegrund, uagtet at bebyggelsen kun var delvist nedrevet på transaktionstidspunktet. Dette var som konsekvens af, at forholdet skulle behandles efter reglerne om blandede transaktioner. Det ville være kunstigt at opdele transaktionerne, eftersom det var sælger der forestod nedrivningen, denne allerede var påbegyndt på transaktionstidspunktet, og det økonomiske formål med transaktionen var levering af byggegrund. Afgørelsen er herefter ikke udtryk for en egentlig omkvalifikation fra levering af gamle bygninger til byggegrund og kan ikke udstrækkes til at omfatte tilfælde, hvor sælger ikke er involveret nedrivningen.

Med udgangspunkt i KPC-dommen kan det desuden konkluderes, at sælgers hensigt om efterfølgende nedrivning af et på transaktionstidspunktet fuldt funktionsdygtigt pakhus ikke i sig selv udgør et objektive bevis-element, der kan medføre omkvalifikation til byggegrund. En sådan fortolkning ville være i strid med neutralitetsprincippet og risikere at fratage bestemmelsen i MSD art. 135, stk. 1, litra j sit egentlige formål og indhold, som er at momsfritage levering af gamle bygninger, eftersom disse ikke tilfører nogen merværdi.

Det kan desuden konkluderes, at kunne bebygget fast ejendom omkvalificeres til byggegrund, udelukkende med udgangspunkt i en hensigtsvurdering (uagtet at der stod opført bebyggelse på transaktionstidspunktet), så ville dette være i strid med præambel nr. 7 i direktivet om konkurrencemæssig neutralitet, eftersom analoge transaktioner risikerer at blive behandlet forskelligt.

Det forekommer alligevel klart, at der må være en eller anden grænse mellem, hvad der kategoriseres som bebygget hhv. ubebygget fast ejendom. Spørgsmålet er bare, hvad grænsen er. I relation hertil har EUD i KPC Herning introduceret det nye begreb *"fuldt funktionsdygtig bygning"*. Retstilstanden vedrørende dette begreb er meget uklar. EUD's anvendelse af begrebet skal formentlig fortolkes således, at begrebet ikke skal anvendes som et momsretligt princip, hvorefter bygninger skal være fuldt funktionsdygtige, førend de kan være omfattet af momsfristagelsen i MSD art. 135, stk. 1, litra j. Ellers ville dette risikere at gøre indgreb i formålet med MSD art. 135, stk. 1, litra j, som er at momsfritage transaktioner, der ikke tilfører nogen merværdi.

Med udgangspunkt i den tidlige nationale praksis kan det konkluderes, at denne har været genstand for en glidende skærpelse frem til KPC-dommens afsigelse i 2019. I de første sager blev det, udelukkende tillagt vægt, at købers hensigt om nedrivning ikke måtte fremgå af købsaftalen, og sælger måtte desuden ikke være involveret i nedrivningen. Denne praksis blev efter Maasdriel-dommens afsigelse anlagt en endnu friere fortolkning, som ikke lod sig begrænse af hvad der fremgik af købsaftalen. Herefter var det udslagsgivende, om det med udgangspunkt i en objektiv vurdering af transaktionens omstændigheder kunne sandsynliggøres, at ejendommen blev overdraget med henblik på nedrivning. Denne praksis var som helhed konsekvensen af en forkert udvidende fortolkning af præmis 34 i Don Bosco samt præmisserne 31-36 i Maasdriel. Denne tidlige praksis hvorefter købers hensigt om nedrivning kunne medføre omkvalifikation, uagtet at der stod opført bebyggelse på ejendommen kunne ikke opretholdes med udgangspunkt i de relevante hjemler i MBKG §§ 54-56, ML § 13, stk. 1, nr. 9, MSD art. 135, stk. 1, litra j og k samt art. 12 eller EUD's praksis i Don Bosco, Maasdriel eller J.J. Komen.

Det kan desuden konkluderes, at den nationale praksis der tidsmæssigt ligger efter KPC-dommens afsigelse, i vidt omfang er blevet bragt i overensstemmelse med gældende ret. Både Landsskatteretten og Skatterådet fortolker nu begrebet byggegrund således, at bebygget fast ejendom som det altovervejende udgangspunkt ikke kan omkvalificeres til byggegrund. I denne vurdering er købers hensigt uden betydning, medmindre der foreligger omstændigheder som i Don Bosco. Denne fortolkning er i overensstemmelse med gennemgangen i afsnit 4 og 5.1, og gør således op med tidligere administrativ praksis, hvorefter bebygget fast ejendom kunne omkvalificeres til byggegrund udelukkende henset til købers påtænkte anvendelse.

Baseret på nyeste administrative praksis og styresignalet SKM2020.238.SKTST kan det konkluderes, at Skattestyrelsen fortolker KPC-dommens præmisser således, at begrebet "*fuldt funktionsdygtig bygning*" skal anvendes som en doktrin for sondringen mellem gamle bygninger og byggegrund. Vurderingen synes i sig selv at være korrekt, men der må sættes spørgsmålstegn ved, om begrebet egner sig til at være definerende for denne sondring. Dette findes ikke at være tilfældet, eftersom begrebet giver en falsk formodning for, hvilke krav der reelt set kan stilles til en bebyggelses karakter på en given ejendom. Dette skal begrundes med, at salget af mange bygninger der ikke opfylder det funktionsdygtige element, ligeledes ikke tilfører nogen merværdi. Herefter skal disse bebyggelser i overensstemmelse med KPC-dommens præmisser i princippet også fritages for moms, jf. MSD art. 135, stk. 1, litra j. Ønsker Skattestyrelsen at anvende begrebet, synes det derfor nødvendigt, at begrebet underlægges en særdeles "løs" fortolkning, således at barren for hvad der kategoriserer bygninger som værende fuldt funktionsdygtige sættes meget lavt.

6.2 Perspektivering

Der blev afsagt dom i KPC-sagen d. 4. september 2019, hvor store dele af den af Skattestyrelsen hidtidige opretholdte praksis blev underkendt. Når en af EUD afsagt dom går imod Skattestyrelsen, så bliver der sædvanligvis herefter udsendt et styresignal, som beskriver Skattestyrelsens opfattelse af den nye retstilstand. Dette styresignal, SKM2020.238.SKTST, blev herefter offentliggjort d. 10. juni 2020. Der gik således lige omkring 9 måneder, inden Skattestyrelsen udtrykte deres opfattelse af, hvilke konsekvenser KPC-dommen ville have på området for salg af bebygget ejendom bestemt til nedrivning. Dette er en usædvanligt lang tidsperiode, som afgiftspligtige personer har været nødsaget til at vente for at opnå yderligere afklaring vedrørende retstilstanden på området. Dette skal både ses i relation til fremtidige påtænkte dispositioner men også ift. eventuelle genoptagelser.

Hvad denne lange ventetid reelt skal tages til udtryk for, er ikke helt åbenlyst. Det må imidlertid lægges grund, at Skattestyrelsen i hvert fald har haft god tid til at fortolke og vurdere rækkevidden og konsekvenserne af KPC-dommen ved den efterfølgende udfærdigelse af styresignalet. I forlængelse heraf forekommer det ikke som en ulogisk tanke, at den forlængede ventetid formentlig også kan være en konsekvens af, at der har været stor tvivl om den faktiske rækkevidde af afgørelsen. Henset til afhandlingens gennemgang af KPC-dommen og analyse samt refleksioner vedrørende begrebet "*fuldt funktionsdygtig bygning*", så er det forfatterens "gæt", at Skattestyrelsen, ved udfærdigelsen af styresignalet, har været i tvivl om, hvorledes dette begreb skulle fortolkes og anvendes. Med udgangspunkt i afhandlingens analyse af dette begreb, så er det da heller ikke mange specifikke anvisninger, som EUD giver i relation til at fastlægge den faktiske rækkevidde af begrebet.

Der er i det hele taget tvivl om, hvorvidt EUD anvender begrebet som en doktrin, hvorefter gamle bygninger skal være fuldt funktionsdygtige, førend de er omfattet af momsfrigtagelsen i MSD art. 135, stk. 1, litra j, eller om EUD udelukkende forholder sig til den konkrete sag, hvor pakhuset var fuldt funktionsdygtigt. Er det første tilfældet, så synes EUD's henvisning til formålet med fritagelsesbestemmelsen (og heraf merværdiafgiftsprincippet) særligt interessant, eftersom der må sættes spørgsmålstejn ved, hvilke krav der reelt set kan stilles til, at gamle bygninger er fuldt funktionsdygtige. Dette skal begrundes med, at overdragelser af bygninger der ikke er fuldt funktionsdygtige, formentlig i mange tilfælde vil opfylde formålet med fritagelsesbestemmelsen om, at der ved salget af ejendommen ikke bliver tilført nogen merværdi. Disse transaktioner skal herefter i princippet fritages for moms, jf. KPC-dommens præmis 57.

Der er efter forfatterens opfattelse omfattende usikkerheder vedrørende de nærmere rammer for begrebet "*fuldt funktionsdygtig bygning*", og det ville ikke undre, hvis anvendelsen og afgrænsningen af netop dette

begreb kommer til at give anledning til en lang række sager mellem afgiftspligtige personer og Skattestyrelsen.

Bibliografi

Lovgivning

- Lov nr. 169 af 05/06/1953, Danmarks Riges Grundlov
- Lovbekendtgørelse nr. 760 af 21/06/2016 om merværdiafgift (momsloven)
- Bekendtgørelse nr. 808 af 30/06/2015 om merværdiafgift (momsbekendtgørelsen)
- Rådets første direktiv 67/227/EØF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter
- Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag
- Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (momsstemdirektivet)
- Rådets gennemførelsesforordning nr. 282/2011 af 15. marts 2011 om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem (momsforordningen)
- Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 1042/2013 af 7. oktober 2013 om ændring af gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 for så vidt angår leveringsstedet for ydelser
- Traktat om Den Europæiske Union af 7. februar 1992 (TEU)

Retspraksis fra EU-Domstolen

- Sag C-468/93, Gemeente Emmen
- Sag C-231/94, Faaborg Gelting
- Sag C-240/99, Skandia
- Sag C-326/99, Goed Wonen
- Sag C-461/08, Don Bosco
- Sag C-180/10, Slaby
- Sag C-181/10, Kuc
- Sag C-326/11, J. J. Komen
- Sag C-543/11, Woningstichting Maasdriel
- Sag C-44/11, Deutsche Bank
- Sag C-308/16, Kozuba Premium Selection
- Sag C-71/18, KPC Herning

Forslag til afgørelse fra generaladvokat

- Forslag til afgørelse fra generaladvokat M. Bobek fremsat d. 19. marts 2019, vedrørende sag C-71/18, KPC Herning

National praksis

- SKM2009.664.LSR
- SKM2010.745.SR
- SKM2012.416.SR
- SKM2012.505.SR
- SKM2012.718.SR
- SKM2014.554.SR
- SKM2015.234.SR
- SKM2016.82.LSR
- SKM2016.498.SR
- SKM2016.529.LSR
- SKM2016.634.LSR
- SKM2016.635.LSR
- SKM2017.439.VLR
- SKM2018.633.BR
- SKM2019.530.LSR
- SKM2020.171.SR
- SKM2020.275.SR
- SKM2020.399.SR
- SKM2020.544.LSR
- SKM2021.52.LSR

Styresignaler og vejledninger

- Den Juridiske Vejledning 2021-1, D.A.5.9.5 *"Momspligt vedrørende levering af byggegrunde"*
- Den Juridiske Vejledning 2021-1, A.A.7.1.3 *"Adgangen til at støtte ret på administrativ praksis"*

- SKAT, vejledning (2013): *"Moms på salg af nye bygninger og byggegrunde"*.
- SKM2017.27SKAT, styresignal: *"Moms på salg af byggegrunde"*.
- SKM2020.238SKAT, styresignal: *"Praksisændring – Moms på salg af grunde med bygninger bestemt til nedrivning"*.

Retslitteratur

- Blume, Peter (2009): *"Juridisk metodelære"*, 5. udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag
- Dekov, Erik & Engsig, John, opdateret af Juul, Mette & Gosvig, Lars (2014): *"Moms – Energi – Lønsum"*, 4. udgave, Karnov Group.
- Evald, Jens (2020): *"Juridisk teori, metode og videnskab"*, 2. udgave, Djøf Forlag
- Hansen, Lone L. & Werlauff, Erik (2016): *"Den juridiske metode"*, 2. udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag.
- Jørgensen, Lars Loftager, Pedersen, Børge Aagaard & Rasmussen Lars (2007): *"Momsloven med kommentarer og EU-henvisninger"*, 5. udgave, Forlaget Thomson.
- Munk-Hansen, Carsten (2018): *"Retsvidenskabsteori"*, 2. udgave, Jurist- og Økonomforbundets forlag.
- Pedersen, Søren Engers, Andersen, Merete & Danielsen & Linda-Sophia (2016): *"Moms 2 – Fritagelser og lønsum"*, 4. udgave, Karnov Group.
- Pedersen, Søren Engers (2019): *"Moms og fast ejendom"*, 1. udgave, Karnov Group.
- Pedersen, Søren Engers (2015): *"Moms 1 – Fradragsret"*, 5. udgave, Karnov Group.
- Thygesen, Jette (2018): *"Grundlæggende momsretlige principper"*, 2. udgave, Djøf Forlag.

Tidsskrifter

- Christiansen, Randi (2017): *"Fast ejendom – hvad afgør om salget er momspligtigt?"*; tidsskriftet SR-Skat
- Christiansen, Randi (2020): *"Kommentarer til udvalgte afgørelser – moms på fast ejendom – afgiftspligtig person"*; tidsskriftet Revision & Regnskabsvæsen
- Egholm, Karina Kim (2012): *"Moms på salg af fast ejendom – status over praksisudviklingen"*; tidsskriftet Revision & Regnskabsvæsen

- Jensen, Dennis Ramsdahl & Stensgaard, Henrik (2016): *"Kommentarer til udvalgte afgørelser – Sondringen mellem byggegrunde og bebygget fast ejendom i momsretten"*; tidsskriftet Revision & Regnskabsvæsen
- Pedersen, Chris & Kristensen, Sten (2018): *"Moms – fast ejendom – overvejelser for revisorer og andre rådgivere"*; tidsskriftet Revision & Regnskabsvæsen
- Svendsen, Peter K. (2019): *"Kommentarer til udvalgte afgørelser – Moms eller ikke moms ved salg af bygninger med tilhørende grund (EU-Domstolens dom i C-71/18, KPC Herning)"*; tidsskriftet Revision & Regnskabsvæsen
- Sonne, Niclas Holst & Hansen, Ulrik Holst (2015): *"Moms på salg af fast ejendom - skærpelse af praksis efter "salamimetoden"*; tidsskriftet Revision & Regnskabsvæsen

Anvendte hjemmesider

- <https://www.eu.dk/da/faq/alle-faqs/hvad-er-en-generaladvokat>, besøgt d. 10. marts
- www.skm.dk/skattetal/statistik/provenu-og-skattestruktur/afgifter-provenuet-af-afgifter-og-moms/, besøgt d. 26. februar

Bilag 1: C-461/08, Don Bosco og C-326/11, J.J. Komen

Nedenfor fremgår et udpluk af de i afhandlingen anvendte artikler fra den oprindelige direktivtekst fra Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag.

Nedenstående artikler vurderes at have samme betydning som de tilsvarende artikler, art. 12 og 135, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (momssystemdirektivet)

Artikel 4)

3. Medlemsstaterne kan som afgiftspligtig person ligeledes anse enhver, der lejlighedsvis udfoerer en transaktion henhoerende under de i stk. 2 omhandlede former for virksomhed og isaer en enkelt af foelgende transaktioner:

a) levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhoerende jord inden foerste indflytning; medlemsstaterne kan fastlaegge de naermere betingelser for anvendelsen af dette kriterium paa ombygninger og definere begrebet "tilhoerende jord";

medlemsstaterne kan anvende andre kriterier end foerste indflytning, saledes perioden mellem dagen for bygningens faerdiggoerelse og dagen for foerste levering, eller perioden mellem dagen for foerste indflytning og dagen for senere levering, saafremt disse perioder ikke overstiger henholdsvis fem og to aar;

ved " bygning " forstaas enhver grundfast konstruktion;

b) levering af en byggegrund;

ved " byggegrunde " forstaas grunde, hvad enten de er byggemodnet eller ikke, naar de af medlemsstaterne betragtes som saadanne.

Artikel 13)

Afgiftsfritagelser i indlandet

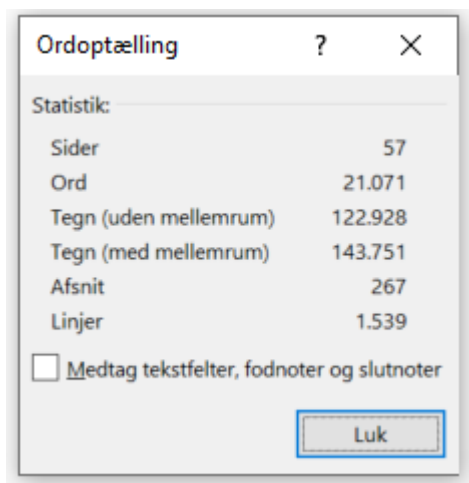
B. Andre fritagelser

Med forbehold af andre faellesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne paa betingelser, som de fastsaetter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennaevnte fritagelser, og med henblik paa at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

g) levering af bygninger eller dele heraf med tilhoerende jord, med undtagelse af de i artikel 4, stk. 3, litra a), naevnte;

h) levering af fast ejendom bortset fra bygninger, med undtagelse af de i artikel 4, stk. 3 litra b), naevnte byggegrunde.

Anslagsdokumentation



Statistik:	
Sider	57
Ord	21.071
Tegn (uden mellemrum)	122.928
Tegn (med mellemrum)	143.751
Afsnit	267
Linjer	1.539

Medtag tekstfelter, fodnoter og slutnoter

Luk