

Kandidatspeciale:

Juridisk fakultet

Afleveringsdato:

16. maj 2012

Forfattere:

Lisa Hyttel Mathiesen

Pia Reinholdt Schmidt

Vejleder:

Charlotte Sørensen

## **Moms på salg af byggegrunde**

### **Value added tax on sale of building plots**

Aalborg Universitet

### **Forord**

Nærværende kandidatspeciale er udarbejdet i perioden 1. februar 2012 til 16. maj 2012. Der vil således ikke i specialet blive inddraget retspraksis og litteratur, der er offentliggjort efter sidstnævnte dato.

## Indholdsfortegnelse:

Indledning .....	5
Problemformulering.....	8
Afgrænsning .....	10
Metode.....	10
Kapitel 1 .....	12
Merværdisystemets udvikling og område .....	12
Neutraliteten i Merværdisystemet.....	14
Fritagelser i momsretten .....	15
Forløbet fra fritagelse til moms på erhvervmæssigt salg af byggegrunde.....	16
Momsloven § 13, stk. 1, nr. 9 før ændringen den 1. januar 2011 .....	16
Skattereformen.....	17
Skatteministeriets udtalelser om momspligtigt salg af byggegrunde.....	17
Byggegrunde jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra b.....	19
Retskildernes betydning på momsområdet .....	20
EU-rettens betydning.....	21
Nationale retskilder .....	22
Administrativt fastsatte forskrifter .....	23
Bindende svar .....	24
Sammenfatning af merværdisystemets udvikling og område .....	25
Sammenfatning af Retskildernes betydning på momsområdet .....	25
Kapitel 2 .....	27
Hvad er gældende ret på området for levering af byggegrunde .....	27
Erhvervmæssigt salg der sker som led i økonomisk virksomhed .....	27
Hvornår er en transaktion momspligtig.....	28
En særlig hjemmel for levering af byggegrunde .....	35
Den udvidede hjemmel i momssystemdirektivets art. 12, stk. 1, litra b .....	35
Gældende ret .....	40
Analyse af afgørelserne C-180/10 og C-181/10.....	40
Hvad er gældende ret for levering af byggegrunde .....	43
Kapitel 3 .....	48
De Danske myndigheders praksis .....	48

SKM2010.736.SR Nyerhvervet og nedlagt landbrug.....	48
SKM2010.806.SR Nedlagt landbrug.....	49
SKM2012.242.SR Holdingselskabet .....	53
Konklusion .....	58
Perspektivering .....	62
English summery .....	63
Litteraturliste.....	64
Bilag 1 – Tidslinie.....	68
Bilag 2 – Referat af de forenede præjudicielle afgørelser C-180/10 og C-181/10 .....	69

## INDLEDNING

I perioden 2003 – 2010 er statens afgiftsprovenu steget fra 225 mia. kr. i 2003 til 270 mia. kr. i 2010, dermed en stigning på omkring 45 mia. kr. svarende til 20 pct. Hovedparten af afgiftsprovenuet kommer fra merværdiafgiften (momsen). Momsen udgør ca. 60 pct. af provenuet i gennem perioden. Momsprovenuet skønnes at stige med 7 mia. kr. fra 2010 til 2011 primært grundet et stigende privatforbrug samt ophævelse af momsfristagelse på levering af fast ejendom, som trådte i kraft 1. januar 2011<sup>1</sup>. Danmark havde ind til denne dato udnyttet en såkaldt stand-still klausul<sup>2</sup> i momssystemdirektivet. Denne klausul fritog blandt andet moms på salg af byggegrunde. I februar 2009 fremlagde regeringen skattereformen "Forårspakken 2.0"<sup>3</sup>. Det var regeringens ønske at nedsætte marginalskatten og et af midlerne til at finansiere dette, var en ophævelse af denne momsfristagelse. Merværdiafgiften på byggegrunde havde dermed en stor økonomisk betydning for Danmarks samlede budget, da denne skulle medvirke til en betydelig stigning af momsprovenuet fra 2010 til 2011.

Ophævelsen af stand-still klausulen<sup>4</sup>, havde også et EU-retligt formål. Den skulle bringe den danske momslov i overensstemmelse med momssystemdirektivets bestemmelser, således at momsområdet blev ensrettet i forhold til alle medlemsstaterne i EU. Momsretten har dermed sit retlige grundlag i momssystemdirektivet, og skatteretten har i høj grad sit retlige udspring i national lovgivning. Denne sondring er vigtig i forhold til retskilderne ved fastsættelsen af, om der skal pålægges moms på et salg af en byggegrund. Ved studier af retsprincipperne på momsområdet er man dermed henvist til at gennemgå momssystemdirektivet og EU-Domstolens praksis, for præcist at kunne fastslå bestemmelserne for en given transaktion. Dette er nødvendigt af hensyn til overholdelsen af de generelle principper i fællesskabsretten.

Alle medlemsstater er forpligtet til at gennemføre direktiver på en sådan måde, at de krav til en klar og sikker retsstilling som fællesskabslovgiver stiller, opfyldes af hensyn til de personer i medlemsstaterne som er berørt deraf. Direktivbestemmelser skal derfor gennemføres ved retsfor skrifter, hvis bindende virkning er uomtvistelig, og som er tilstrækkeligt specifikke, præcise og klare. Bestemmelser der har direkte virkning over for borgerne, bliver herved bekendtgjort officielt, således at forvaltningsmyndigheder ikke efter eget skøn kan ændre disse.

---

<sup>1</sup> Skatteministeriet, [http://www.skm.dk/ta/\\_statistik/provenuoversigter/672.html](http://www.skm.dk/ta/_statistik/provenuoversigter/672.html), downloadet den 15. april 2012

<sup>2</sup> Jf. momssystemdirektivets artikel 371 jf. bilag X, del B, nr. 9

<sup>3</sup> Forårspakken 2.0 – vækst, klima, lavere skat februar 2009

<sup>4</sup> Jf. momssystemdirektivets artikel 371 jf. bilag X, del B, nr. 9

Det har derfor stor betydning, at denne momsændringen for salg af byggegrunde er i overensstemmelse med de bagvedliggende bestemmelser, således at momslovens anvendelsesområde bringes i samordning med de tiltænkte bestemmelser i momssystemdirektivet.

Retstillingen for salg af byggegrunde er fra 1. januar 2011 ændret således, at ved salg af byggegrunde skal det pålægges moms, hvis salget er foretaget som "økonomisk virksomhed" i momsmæssig henseende.

I forbindelse med udkastet til bekendtgørelsen<sup>5</sup> og vejledning<sup>6</sup> kan man i et høringssvar fra Dansk Told og Skatteforbund<sup>7</sup> fra den 4. oktober, læse at momssystemdirektivets art. 12, stk. 1, ikke kan anses som implementeret ved lovændringen<sup>8</sup>. I december 2010 offentliggjorde Skatteministeriet vejledningen "Moms på salg af nye bygninger og byggegrunde"<sup>9</sup>. Denne blev kommenteret af Foreningen af Statsautoriserede Revisorer den 14. januar 2011. De var af den opfattelse, at der ikke var grundlag for at indføre moms på et enkeltstående salg af fast ejendom og herunder byggegrunde, idet Danmark ikke havde benyttet den mulighed i momssystemdirektivets art. 12, stk. 1<sup>10</sup>.

I september og december 2010 udsendte Skatteministeriet to pressemeddelelser. I pressemeddelelsen<sup>11</sup> fra september 2010 fremgik, *"Reglerne kommer alene til at gælde for nye bygninger og byggegrunde og alene hvis der er tale om økonomisk virksomhed. Fast ejendom, der kan sælges uden moms:*

- *Privatpersoners salg af egen bolig eller sommerhus.*
- *Privatpersoners frasalgs salg af en byggegrund, som har været en del af den pågældendes private bolig.*
- *Hvis en privatperson har købt en byggegrund for at bygge en ny bolig, men på grund af den økonomiske krise, skilsmisse eller andre bristede forudsætninger bliver nødt til at sælge grunden, vil salget heller ikke være omfattet af momspligt. Hvis en privatperson ønsker*

---

<sup>5</sup> Jr. nr. 2009-211-0009

<sup>6</sup> Jr. nr. 2010-212-0017

<sup>7</sup> <http://www.dts.nu/media/sau-hsvar-momsfastejendom.pdf>

<sup>8</sup> Lov nr. 520 af 12. juni 2009

<sup>9</sup> Vejledningen af 2. december 2010 om Moms på salg af byggegrunde og bygninger

<sup>10</sup> <http://www.skm.dk/lovforslag/hoeringssvar/7536/fsr/>

<sup>11</sup> Ministerens pressemeddelelse "Ingens moms på privates salg af boliger" udsendt 12. oktober 2010 <http://www.skm.dk/presse/pressemeddelelser/ministeren/ingenmomsmaalgaforprivatesboliger.html>

*at udstykke sin grund til adskillige byggegrunde med henblik på salg, så vil det bero på en konkret vurdering, om der skal betales moms”.*

I pressemeddelelsen<sup>12</sup> fra december 2010 fremgik, *”Det er vigtigt at fastslå, at helt almindelige mennesker ikke skal spekulere på moms, men når vi når over i noget, som handler om økonomisk vinding og spekulation, så skal der selvfølgelig betales moms. Derfor hedder grænsen for momsfrit salg af udstykkede grunde tre grunde”.* Endvidere fremgik af samme pressemeddelelse, *”Der skal således kun betales moms af salg af nye bygninger og byggegrunde, hvis der er tale om økonomisk virksomhed i momslovens forstand. Er man i tvivl, kan man altid bede om et bindende svar fra SKAT”.*<sup>13</sup>

---

<sup>12</sup> <http://www.skm.dk/presse/andrenyheder/8376.html> udsendt 2. December 2010

<sup>13</sup> <http://www.skm.dk/presse/andrenyheder/8376.html> udsendt 2. December 2010.

## PROBLEMFORMULERING

For at kunne vurdere om en levering af en vare eller en tjenesteydelse er momspligtig, er udgangspunktet i momsloven<sup>14</sup>, at der skal foretages en subjektiv vurdering, om en leveringen er foretaget i momsmæssig henseende. Dette skal konstateres for at bestemme om leveringen foretages inden for momsbestemmelsernes anvendelsesområde eller ej. Ved leveringen af byggegrunde er fortolkningen anderledes. Fortolkningen af gældende ret på dette område har umiddelbart givet anledning til problemer.

I den forenede præjudicielle afgørelse C-180/10 og C-181/10 fastslår EU-Domstolen, at såfremt Republikken Polen ikke har implementeret momssystemdirektivets art. 12, stk. 1, skal det undersøge, om transaktionen er afgiftspligtig i henhold til momssystemdirektivets art. 9, stk. 1<sup>15</sup>. Dermed slår EU-Domstolen fast, at såfremt en medlemsstat ikke direkte har implementeret bestemmelsen, skal det undersøges om leveringen foretages af en afgiftspligtig person, der selvstændigt driver økonomisk virksomhed jf. momssystemdirektivet art. 9, stk. 1.

Af føromtalte pressemeddelelser fremgår det imidlertid, at Skatteministeriets Departement er af den opfattelse, at grænsen for momsfrit salg er fastsat til tre byggegrunde. Skatteministeriet er dermed af den opfattelse, at der er hjemmel til at fastsætte nærmere kriterier ved et salg af byggegrunde.

Hvis udtalelserne i de indkomne kommentarer til vejledning, om Danmarks manglende hjemmel i art. 12, stk. 1, er korrekte, skal en vurdering af, om der skal pålægges moms ved en levering af byggegrunde vurderes efter momssystemdirektivets art. 9, stk. 1<sup>16</sup>.

Omfanget af begrebet "økonomisk virksomhed" er afgørende for momslovens anvendelsesområde. Denne sondring er dog problemfyldt, da momsloven og momssystemdirektivets bestemmelser ikke indeholder en præcis formulering af begrebets anvendelses område. Dermed skal der foretages en subjektiv vurdering ud fra retspraksis, for at konstatere om der udøves økonomisk virksomhed i momsmæssig henseende.

EU- Domstolen har fastslået<sup>17</sup>, at en indehavers almindelige udøvelse af sin ejendomsret, ikke i sig selv betragtes som en økonomisk virksomhed<sup>18</sup>. Hermed fastslår Domstolen at sådanne transaktioner, som udgangspunkt falder udenfor direktivets anvendelsesområde.

---

<sup>14</sup> Momsloven §§ 2, 3 og 4

<sup>15</sup> jf. præmis 42.

<sup>16</sup> jf. den forenede afgørelse C-180/10 og C-181/10 præmis 42



Derimod såfremt den berørte aktivt tager skridt mod en økonomisk udnyttelse af grunde gennem mobilisering af midler til gennemførelse af bygge- og anlægsarbejde eller markedsføringsmidler, kan en levering ikke betragtes som en indehavers almindelige udøvelse af sin ejendomsret<sup>19</sup>.

Først og fremmest følger det af den forenede EU-afgørelse<sup>20</sup> at, hvis en medlemsstat ikke har gjort brug af bemyndigelsen i momssystemdirektivets art. 12, stk. 1, skal en vurdering foretages efter momssystemdirektivets art. 9, stk. 1. Et synspunkt der strider mod Departements anvisninger i de omtalte pressemeddelelser.

Dernæst skal momssystemdirektivets art. 9, stk. 1, fortolkes og der skal foretages en konkret vurdering i hvert enkelte tilfælde af, om der udøves økonomisk virksomhed. Omfanget af begrebet økonomisk virksomhed er afgørende for momspligten. Denne subjektive betragtning medfører en række afgrænsningsspørgsmål i forhold til begrebet økonomisk virksomhed.

I den forbindelse har EU-Domstolen afgjort, at antallet og omfanget af et salg ikke er afgørende<sup>21</sup>. Heroverfor står det forhold, at det fremgår af en pressemeddelelse<sup>22</sup>, at et salg bliver omfattet af momspligten, hvis sælger foretager udstykning og salg af flere end 3 byggegrunde.

Således har de nye momsregler medført en lang række uafklarede afgrænsningsspørgsmål i forhold til de bagvedliggende bestemmelser. For de personer, der bliver berørt af reglerne, såvel en "ikke-afgiftspligtig person", der ønsker at sælge byggegrunde, samt en "afgiftspligtig person", der handler i sin private sfære, er det af afgørende betydning at få belyst, om disse handler af byggegrunde er omfattet af momsreglernes anvendelsesområde. Dette er formålet med nærværende speciale. Med den forenede EU-afgørelsen C- 180/10 og C-181/10 in mente *fastslås gældende ret på området for salg af byggegrunde i Danmark*, og det undersøges om *de danske myndighedernes praksis i overensstemmelse hermed*.

---

<sup>17</sup> Jf. den forenede afgørelse C-180/10 og C-181/10

<sup>18</sup> Jf. præmis 36

<sup>19</sup> Jf. præmis 41

<sup>20</sup> C-180/10 og C-181/10

<sup>21</sup> Jf. præmis 37

<sup>22</sup> <http://www.skm.dk/presse/andrenyheder/8376.html>

## AFGRÆNSNING

Dette speciale tager udgangspunkt i momsloven og momssystemdirektivets bestemmelser for, hvornår en "ikke-afgiftspligtig person", der ønsker at sælge byggegrunde, samt en "afgiftspligtig person", der handler i privat regi, er omfattet disse bestemmelser eller ej. Bestemmelserne i momssystemdirektivet har direkte virkning for de berørte der omfattes af denne, derfor tager specialet afsæt i gældende ret på området for salg af byggegrunde. Den forenede afgørelse C-180/10 og C-181/10 medvirker til fortolkningen af gældende ret for salg af byggegrunde, i denne henseende er generaladvokatens udtalelser til afgørelsen ikke væsentlig.

For nærmere undersøgelse af myndighedernes praksis tager specialet udgangspunkt i udvalgte bindende svar, som er afgivet i perioden fra 16. november 2010 og frem til 27. april 2012. De bindende svar er udvalgt efter myndighederne praksisændringer i denne periode.

Definition af de byggegrunde som omfatter de omhandlende salg, er et ubebygget areal som efter planloven eller forskrifter udstedt i medfør heraf, er udlagt til formål som at opføre en bygning jf. bemyndigelsen i momssystemdirektivets art. 12, stk. 3.

Dette speciel omhandler ikke byggegrunde, der forinden et salg har være anvendt til momsfristaget udlejning. Tilbageskødning som følge af manglende opfyldelse af betingelsen af et salg, bliver ikke behandlet. Salg af byggegrunde betinget af en klausul mellem køber og sælger, bliver endvidere ikke behandlet. Særskilte leveringer af ubebyggede grunde berøres ikke.

Vejledningen er ikke brugt, da vejledningen er en intern instruks i SKATs regi, og dermed ikke kan betragtes som en retskilde. Ydermere er det fundet at vejledningen begrænser en borgers rettigheder i forhold til retskilderne i øvrigt.

## METODE

EU-retten har forrang for den nationale ret, denne hierarkiske opdeling har en stor betydning for retskildernes anvendelse, dette er en grundlæggende viden for at analysere gældende ret for salg af byggegrunde i momsmæssig henseende.

Specialet bidrager med bindende svar fra SKAT<sup>23</sup>. Disse skal analyseres, og det skal undersøges om myndighedernes praksis er overensstemmende med gældende ret. Lovteksterne på området for levering af byggegrunde er sparsomme, for så vidt angår afgrænsninger af om en transaktion

---

<sup>23</sup> SKM2010.736.SR, SKM2010.806.SR og SKM2012.242.SR

af byggegrunde skal pålægges moms. Det følger af den forenede dom C-180/10 og C-181/10<sup>24</sup> at momssystemdirektivet<sup>25</sup> art. 12, stk. 1, giver medlemsstaterne mulighed for at anse enhver, der lejlighedsvist udfører en transaktion henhørende under de i momsdirektivets art. 9, stk. 1, andet afsnit omhandlende former for virksomhed og især "*en enkelt levering af byggegrunde*". For at bestemme gældende ret på området for salg af byggegrunde, skal det først undersøges, om Danmark har implementeret denne bestemmelse. Hvis dette ikke er tilfældet, skal en nærmere undersøgelse af momslovens indledende bestemmelser fastslå, om en transaktion af byggegrunde fortsat er omfattet momslovens bestemmelser. Betingelsernes nærmere indhold skal fremstilles i lyset af de bagvedliggende bestemmelser og retspraksis, der tilsammen har højeste retskildemæssig værdi. Formålet hermed er at præcisere, om transaktionen er udøvet fra en "*økonomisk virksomhed*" i momsmæssig henseende. EU-afgørelserne C- 180/10 og C-181/10 inddrages for at præcisere, gældende ret på området for byggegrunde.

I de bindende svar<sup>26</sup> er det bemærket, at Skatteministeriet har en anderledes fortolkning af begrebet "*økonomisk virksomhed*" i momsmæssig henseende. Dette fortolkningsbidrag og den retskildemæssige værdi, skal analyseres i forhold til gældende ret på området som er momslovens bestemmelser og den bagvedliggende EU-ret.

---

<sup>24</sup> C-180/10 og C-181/10 (præmis 30)

<sup>25</sup> Rådets direktiv 2006/112/EF

<sup>26</sup> SKM2010.736.SR og SKM2010.806.SR

## KAPITEL 1

Den danske momslov er EU-retligt reguleret, og skal fortolkes i lyset af den primære ret TEUF<sup>27</sup> og momssystemdirektivet<sup>28</sup>. Derfor medvirker momsrettens historie og udvikling til forståelsen af en væsentlig del af momsrettens principper. Følgende kapitel indeholder en kort beskrivelse af fritagelsesbestemmelserne<sup>29</sup> før og efter lovændringen af momsloven på området for levering af en byggegrund. Begrebet "byggegrunde" bliver i den forbindelse fortolket.

Samtidig med lovændringen udsendte Skatteministeriet to pressemeddelelser. Disse meddelelser har sandsynligvis medvirket som et anderledes fortolkningsbidrag i de bindende svar fra Skatteministeriet. Disse meddelelser bliver i dette kapitel gennemgået.

Kapitel 1 bidrager som følge af ovenstående med en betydelig baggrundsviden for dette speciales problemområde og behandlingen heraf.

### MERVÆRDISYSTEMETS UDVIKLING OG OMRÅDE

Omsætningskatter er en af de ældste former for beskatning i historien, og blev benyttet allerede før penge blev anvendt som betalingsmiddel. Senere da penge blev et normalt betalingsmiddel, blev vareskat betalt i penge og heraf kom omsætningsafgiften<sup>30</sup>.

Merværdiafgiften var ikke lige udbredt i alle dele af verden, men vandt efterhånden indpas i de fleste økonomier<sup>31</sup>. I Europa havde Frankrig i 1954 indført merværdiafgiften som det første europæiske land, senere blev momsen indført i det daværende EF.

Da Danmark erstattede OMS'en, som var et enkeltleddet system, med momsen som var en generel flerleddet merværdiafgift<sup>32</sup>, havde Danmark skelet kraftigt til det momssystem, der blev indført i EF<sup>33</sup>. Dernæst indtrådte Danmark i EF, og der var derfor ikke et behov for at ændre i den eksisterende merværdiafgiftslovgivning<sup>34</sup>. Dette behov opstod dog i forbindelse med ændringer til det 6. momssystemdirektiv<sup>35</sup> på baggrund af etableringen af det indre marked i 1992. I 1994 blev den daværende momslov<sup>36</sup> igen ændret, da der var uoverensstemmelser mellem loven af

---

<sup>27</sup> Traktaten om den Europæiske Unions Funktionsmåde

<sup>28</sup> Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006

<sup>29</sup> jf. Lov nr. 375 af 18/5 1994 § 13 stk. 1 nr. 9 og Lov nr. 520 af 12/6 2009 § 13 stk. 1 nr. 9, litra b

<sup>30</sup> Høffner, Peter (2006) s.11

<sup>31</sup> Jensen, Dennis Ramsdahl (2004), s. 37

<sup>32</sup> Jensen, Dennis Ramsdahl (2004), s. 43

<sup>33</sup> Høffner Peter (2006) s.12

<sup>34</sup> Jensen, Dennis Ramsdahl (2004), s. 43

<sup>35</sup> Rådets direktiv 77/388/EØF

<sup>36</sup> Lov nr. 363 af 14. maj 1992

14. maj 1992 og de bagvedliggende direktiver. Der blev i den forbindelse medtaget, en række bestemmelser i loven som tidligere alene forelå i bekendtgørelsesform. Som følge heraf fremtræder momsloven i dag mere sammenhængende. Der er imidlertid stadig væsentlige forskelle i systematik og terminologi. Eksempelvis er væsentlige dele af direktivteksten udeladt i loven og alene medtaget i lovbemærkningerne<sup>37</sup>. Dette er en problemstilling som behandles nedenfor.

Danmark har således haft momsen som en fast og stadig vigtig bestanddel af statens indtægtskilde de sidste 45 år. Behovet for harmonisering af medlemsstaternes indirekte skatter udspringer af EF-traktatens hovedformål om et fælles marked med lige konkurrencevilkår for alle medlemsstaterne. Harmonisering af den del af skatteretten er derfor sket i langt større udstrækning, end tilfældet er med de direkte skatter<sup>38</sup>.

Det 1. direktiv<sup>39</sup> var etableret med mere end 9 forskellige systemer, derfor var et af formålene med at etablere det 6. momsdirektiv<sup>40</sup> at tilvejebringe, en yderligere harmonisering af medlemsstaternes merværdiafgiftssystemer<sup>41</sup>. Denne harmonisering skulle opnås ved hjælp af en mere præcis definition på de væsentligste områder. En anden vigtig grund til at vedtage 6. Momsdirektiv, var beslutningen om, at EU skulle tilføres ressourcer i form af 1 pct. af beregningsgrundlaget for merværdiafgiften. Med henblik på ikke at forskelsbehandle de enkelte medlemsstater, nødvendiggjorde en sådan reform af EU's finansiering, at metoden blev ensartet. Det lykkedes dog ikke at nå en fuldstændig harmonisering med det 6. momsdirektiv, da det på de fleste punkter gav medlemsstaterne mulighed for at fravige direktivets udgangspunkt. Dermed opstod der behov, for jævnlige reguleringer eller supplerende retsstillinger<sup>42</sup>. Med virkning fra januar 2007 blev 1. direktiv og 6. momsdirektiv, med efterfølgende ændringer og tilføjelser, omskrevet og konsolideret i det momssystemdirektiv der udgør grundstammen i EU's harmoniserede momsregler<sup>43</sup>. Langt de fleste regler fremstår nu som permanente regler.

---

<sup>37</sup> Jensen, Dennis Ramsdahl (2004), s. 45

<sup>38</sup> Jensen, Dennis Ramsdahl (2004), s. 39

<sup>39</sup> Rådets direktiv 67/277/EØF 1. momsdirektiv

<sup>40</sup> Rådets direktiv 77/388/EØF

<sup>41</sup> Jf. således af 1. Betragtning i præambulen til 1. direktiv

<sup>42</sup> Stensgaards, Henrik (2004) s. 66

<sup>43</sup> Johansen, Flemming Lind (2008) s.9

Dette har den betydning, at momssystemdirektivet har langt flere bestemmelser end tidligere. Ligeledes er nogle sproglige ændringer uhensigtsmæssige<sup>44</sup>.

### NEUTRALITETEN I MERVÆRDISYSTEMET

Alt efter hensigten med et beskatningssystem kan det udformes med udgangspunkt i to fundamentalt forskellige principper. Enten kan det udformes med henblik på at påvirke skattesubjekter til at handle på en bestemt måde, eller det kan udformes med henblik på at påvirke skattesubjekternes handling i mindst mulig omfang<sup>45</sup>. Et vigtigt princip i momssystemet er princippet om neutralitet. Neutralitetsprincippet eksisterer i flere forbindelser og vedrører forskellige hensyn i momssystemet. Momsneutralitetsprincippet er vigtigt for forståelsen af momsens opbygning og anvendelse<sup>46</sup>. I teorien sondres mellem den eksterne neutralitet og den interne neutralitet. Den eksterne neutralitet omhandler forholdet mellem EUs medlemsstater, og har til formål at sikre realiseringen af det indre marked<sup>47</sup>. Den interne neutralitet fokuserer på at merværdisystemet ikke bør påvirke omsætningen og forbrugervalget. Den interne neutralitet følger direkte af merværdisystemets "natur"<sup>48</sup>.

1. direktivs art. 2, stk. 1, udtrykker det fælles merværdiafgiftssystem således, "*Det fælles merværdiafgiftssystem anvendes til og med detailhandelsleddet*". Dermed ligger beskatningen hos den endelige forbruger som er en private person<sup>49</sup>. Da merværdiafgiften alene har til formål at beskatte det endelige forbrug, følger det heraf, at afgiften ikke må udgøre en udgift for de kommercielle led i omsætningskæden frem til det faktiske skattesubjekt. Det er således et grundlæggende princip, at der skal pålægges merværdiafgift, i alle fremstillings- og omsætningsled med fradrag af den merværdiafgift, der umiddelbart har ramt de tidligere led<sup>50</sup>. EU-Domstolen har i overensstemmelse hermed fastslået, at merværdiafgiftssystemets iboende neutralitetsprincip tilsiger, at der ikke kan opkræves et højere beløb fra virksomhederne end det beløb, som den endelige forbruger faktisk har betalt til det sidste led i omsætningskæden<sup>51</sup>. Hertil kræves, at to betingelser er opfyldt. For det første skal der ske en fuldstændig

---

<sup>44</sup> Johansen, Flemming Lind (2008) s.9

<sup>45</sup> Jensen, Dennis Ramsdahl (2004) s. 47

<sup>46</sup> Høffner Peter (2006) s.11

<sup>47</sup> Høffner Peter (2006) s.54

<sup>48</sup> Jensen, Dennis Ramsdahl (2004) s. 48

<sup>49</sup> Private personer skal i denne forbindelse fortolkes bredt, og forstås som personer der falder uden for momssystemdirektivets anvendelses område.

<sup>50</sup> Jensen, Dennis Ramsdahl (2004), s. 51

<sup>51</sup> Jf. C-317/94 Elida Gibbs, præmis 18-24

overvæltning af merværdiafgiften i hvert led i omsætningskæden. For det andet skal det enkelte led i omsætningskæden have ret til fradrag for den merværdiafgift, som er overvæltet fra det tidligere led i kæden<sup>52</sup>. Fuldstændig overvæltning af merværdiafgiften på den endelige forbruger forudsætter at beskatningsgrundlaget opgøres på baggrund af den faktiske salgspris. Såfremt beskatningsgrundlaget opgøres til en højere eller lavere værdi, vil den afgiftspligtige person enten blive pålagt en omkostning eller opnå en berigelse<sup>53</sup>.

EU-Domstolen anvender neutralitetsprincippet for at kunne sikre ligebehandling, og derfor må transaktioner nødvendigvis behandles ens, ellers vil dette kunne medføre en ulige konkurrence. Neutraliteten kan brydes af fritagelsesbestemmelserne i momssystemdirektivet. Hermed bliver anvendelsesområdet for momsens indskrænket, som følge af at visse transaktioner udholdes af systemet<sup>54</sup>. Dermed er fritagelserne et brud på den kæde, der sikre at momsens forbliver neutral indtil den betales af den endelige forbruger.

#### FRITAGELSER I MOMSRETTE

Momslovens § 13, stk. 1 fastslår, *"følgende varer og ydelser er fritaget for afgift"*. Bestemmelsen fritager transaktioner på baggrund af hensynet til den almene interesse. Hvorfor netop disse fritagelser er udvalgt, gives der ikke en direkte begrundelse for, hverken i det bagvedliggende direktiv eller i betragtningerne til dette<sup>55</sup>. Det antages, at visse transaktioner er fritaget som følge af, at fællesskabslovgiver har ønsket at holde prisen på visse leverancer lave med det formål, at sikre EUs borgere en lettere adgang til disse ydelser. Fritagelserne er et relativt nyt område indenfor momsretten i EU. Ikke fordi fritagelserne ikke har eksisteret tidligere, men fordi fritagelserne først med 6. direktiv, fik deres egen plads i momsretten. Det var således kun, hvis varen eller ydelsen var positivt nævnt, at den blev omfattet af momspligten<sup>56</sup>, derved blev fritagelserne lovbestemt undtaget i 6. direktiv. I forbindelse med 6. direktivs vedtagelse beholdt medlemsstaterne vide muligheder for at bibeholde nationale fritagelser uden at komme i strid med 6. direktiv. Disse undtagelser var dog fra starten kun

---

<sup>52</sup> Jf. C-268/83 Rompelman, præmis 19 Det fælles merværdiafgiftssystem sikre således, at afgiftsbyrden er fuldstændig neutral over for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultat, forudsat en sådan virksomhed i sig selv er momspligtig.

<sup>53</sup> Jensen, Dennis Ramsdahl (2004), s. 48

<sup>54</sup> Høffner Peter (2006) s. 55

<sup>55</sup> Høffner Peter (2006) s. 67

<sup>56</sup> Høffner Peter (2006) s. 67

beregnet til at skulle eksistere i en overgangsperiode<sup>57</sup>, indtil der kunne skabes enighed om hvilke fritagelser der permanent skulle gælde i EU<sup>58</sup>.

#### FORLØBET FRA FRITAGELSE TIL MOMS PÅ ERHVERVSMÆSSIGT SALG AF BYGGEGRUNDE

Med virkning fra 1. januar 2011 blev der indført momspligt på salg af fast ejendom herunder salg af byggegrunde<sup>59</sup>, der sælges i forbindelse med økonomisk virksomhed. Med vedtagelsen af lov nr. 520<sup>60</sup> gjorde Danmark endeligt op med momsfrigtagelsen forbundet med salg af fast ejendom. Det var en momsfrigtagelsen, som Danmark havde opretholdt på baggrund af en "stand still" klausul i momssystemdirektivet<sup>61</sup>.

Følgende afsnit bidrager med et indblik i fritagelsesbestemmelserne<sup>62</sup> før og efter lovændringen. Afsnittet indeholder også to pressemeddelelser fra Skatteministeriet, der blev udsendt i forbindelse med indførelsen af lovændringen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 9<sup>63</sup>. Disse bliver berørt i dette afsnit, da dele af udtalelserne fremgår i de bindende svar<sup>64</sup>, der senere bliver behandlet i kapitel 3.

#### MOMSLOVEN § 13, STK. 1, NR. 9 FØR ÆNDRINGEN DEN 1. JANUAR 2011

Den oprindelige retspraksis var at levering af fast ejendomme, herunder byggegrunde var momsfrigtaget. Der var ingen undtagelse dertil, og der skulle således i ingen tilfælde betales moms ved sådan et salg<sup>65</sup>.

Fritagelsesbestemmelsen blev oprindeligt indført i momslovens § 13, stk. 1, nr. 9<sup>66</sup>.

Den oprindelige formulering af bestemmelsen lød:

*Følgende varer og ydelser er fritaget for afgift:*

*9) Levering af fast ejendom.*

---

<sup>57</sup> Jf. Rådets direktiv 77/388/EØF art. 28, stk. 4

<sup>58</sup> Høffner Peter (2006) s. 67

<sup>59</sup> jf. Lov nr. 520 af 12/6 2009 § 13 stk. 1 nr. 9, litra b

<sup>60</sup> Lov nr. 520 af 12/6 2009 Lov om ændring af lov om merværdiafgift og lov om afgift af lønsum mv.

<sup>61</sup> Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 jf. art. 371, jf. bilag X, del B

<sup>62</sup> jf. lov nr. 375 af 18/5 1994 § 13 stk. 1 nr. 9 og Lov nr. 520 af 12/6 2009 § 13 stk. 1 nr. 9, litra b

<sup>63</sup> Lov nr. 520 af 12/6 2009 § 13 stk. 1 nr. 9, litra b

<sup>64</sup> SKM 2010.736 SR og SKM 2010.806 SR

<sup>65</sup> LFF2008-2009.1.203

<sup>66</sup> jf. Lov nr. 287 af 28. Marts 2011



## SKATTEREFORMEN

Forårspakken 2.0<sup>67</sup> blev i februar 2009 introduceret af regeringen. Momsloven blev som følge af denne skattereform lavet om. Det primære formål var at sænke marginalsatten og indføre alternativer for et klimavenligt og sundere Danmark. Dertil var formålet også at revurdere de forskellige særordninger herunder en momsfrigørelse på salg af fast ejendom. Samlet indeholdt denne skattereform 13 lovforslag L195 - L208<sup>68</sup> heriblandt Lovforslaget L 203<sup>69</sup>.

## SKATTEMINISTERIETS UDTALELSER OM MOMSPLIGTIGT SALG AF BYGGEGRUNDE

Skatteministeriets to pressemeddelelser refereres i nedenstående afsnit, da disse senere bliver anvendt i en analyse i kapitel 3.

I den første pressemeddelelse fra den 12. oktober 2010 *"Ingen moms på salg af privates boliger"*<sup>70</sup>, som udkom på baggrund af indkomne hørringssvar vedr. bekendtgørelsen og vejledningen<sup>71</sup>. Den daværende Skatteminister Troels Lund Poulsen præciserede at, *"det ikke er meningen at almindelige dansker skal rammes af denne lov, derfor kommer de nye momsregler ikke til at gælde for privates salg af deres egne boliger"*. Skatteministeren fortsatte i pressemeddelelsen: *"reglerne kommer alene til at gælde, hvis der er tale om økonomisk virksomhed. Fast ejendom der kan sælges uden moms er:*

- *Privatpersoners salg af egnen bolig eller sommerhus*
- *Privatpersoners frasalg af en byggegrund, som har været en del af den pågældendes private bolig*
- *Hvis en privatperson har købt en byggerund for at bygge en ny bolig, men på grund af den økonomiske krise, skilsmisse eller andre bristede forudsætninger bliver nødt til at sælge grunden, vil salget heller ikke være omfattet af momspligten."*

<sup>67</sup> Forårspakken 2.0 – Vækst, klima, lavere skat 2009

<sup>68</sup> [http://www.ft.dk/Dokumenter/Vis\\_efter\\_emne/16.aspx?session=&caseType=1&subject=16&startDate=20090204&endDate=20090605&sortColumn=&sortOrder=&startRecord=&numberOfRecords=&totalNumberOfRecords=#dok](http://www.ft.dk/Dokumenter/Vis_efter_emne/16.aspx?session=&caseType=1&subject=16&startDate=20090204&endDate=20090605&sortColumn=&sortOrder=&startRecord=&numberOfRecords=&totalNumberOfRecords=#dok)

<sup>69</sup> LFF 2008-2009.I.203 Forslag til lov om ændring af lov om merværdiafgift og lov om lønsum mv.

<sup>70</sup> <http://www.skm.dk/presse/andrenyheder/8376.html> Meddelelsen fremgår som et "historisk dokument" på SKATs hjemmeside. Dette er observeret den 14. april 2012. Dokumentet er ændret til et "historisk dokument" mellem 15. marts 2012 og den 14. april 2012. Dette har i forhold til dette speciales videre behandling af myndighedernes udøvelse af gældende ret kun en begrænset betydning.

<sup>71</sup> Skatteministeriet, [http://www.skm.dk/tal\\_statistik/provenuoversigter/672.html](http://www.skm.dk/tal_statistik/provenuoversigter/672.html)

Skatteministeren sluttede pressemeddelelsen med at udtale, at *"hvis en privat person ønsker at udstykke sin grund til adskillige byggegrunde med henblik på salg, så vil det bero på en konkret vurdering, om der skal betales moms"*.

I den anden pressemeddelelse om *"Vejledning om moms på fast ejendom"*<sup>72</sup>, som blev udsendt den 2. december 2010 bekendtgjorde Skatteministeren, at der i forbindelse med høringen om de nye regler, var opstået en del spørgsmål, der efterfølgende var afklaret og indarbejdet i en ændring til moms bekendtgørelsen og en tilhørende vejledning. Daværende Skatteminister Troels Lund Poulsen udtalte, *"et af de forhold, som Skatteministeriet har rettet op på er, at det nu fremgår klart, i hvilke tilfælde der skal betales moms, når private foretager udstykning af arealer, der har været en del af et grundareal til privatbeboelse"*.

- *"Der skal således kun betales moms af salg af nye bygninger og byggegrunde, hvis der er tale om økonomisk virksomhed i momslovens forstand. Er man i tvivl, kan man altid bede om et bindende svar fra SKAT"*.
- *"Der er ikke moms på privates salg af egen bolig eller eget sommerhus"*.
- *"Private kan også udstykke og sælge en grund, som hører til deres bolig, uden at skulle betale moms. Man må dog som udgangspunkt højst udstykke tre byggegrunde, der hver har et areal på op til 1.400 m<sup>2</sup>, hvis man skal undgå at betale moms af salget"*.

*Det er vigtigt at fastslå, at helt almindelige mennesker ikke skal spekulere på moms, men når vi når over i noget, som handler om økonomisk vinding og spekulation, så skal der selvfølgelig betales moms. Derfor hedder grænsen for momsfrit salg af udstykkede grunde tre grunde"*. Pressemeddelelsen sluttede med at fastslå, at ændringerne i momsreglerne ville betyde, at Danmark nu fik de samme regler, som er gældende i resten af EU.

---

<sup>72</sup> <http://www.skm.dk/presse/andrenyheder/8376.html>

## BYGGEGRUNDE JF. MOMSLOVENS § 13, STK. 1, NR. 9, LITRA B

Med hjemmel i bekendtgørelsens<sup>73</sup> § 1, stk. 1, nr. 2 blev momslovens<sup>74</sup> § 13, stk. 1, nr. 9, litra a og b ændret til følgende:

*”Levering af fast ejendom. Fritagelsen omfatter dog ikke:*

*a) Levering af en ny bygning eller en ny bygning med tilhørende jord*

*b) Levering af en byggegrund, uanset om den er byggemodnet, og særskilt levering af en bebygget grund.”*

Momslovens § 13, stk. 1, er en momsfrigørelsesbestemmelse som med lovændringen den 1. januar 2011, indeholder en undtagelse til momsfrigørelsen for levering af en byggegrund.

For at fastslå, hvad gældende ret er på området for salg af byggegrunde i kapitel 2, er det nødvendigt at komme begrebet ”byggegrunde” nærmere.

Momssystemdirektivets<sup>75</sup> art. 12, stk. 3 angiver, hvad der skal forstås ved begrebet ”byggegrunde”, hvad enten de er byggemodnet eller ikke, når de af medlemsstaterne betragtes som sådanne. Dermed giver denne bestemmelse medlemsstaterne hjemmel til at definere, hvad der skal forstås ved en byggegrund.

Bekendtgørelsens § 1, stk. 1, nr. 4<sup>76</sup>, giver Skatteministeren hjemlen til at fastsætte nærmere regler for afgrænsningen af fast ejendom i henhold til § 13, stk. 1, nr. 9, jf. EU-traktatens art. 288, stk. 3, om medlemsstaternes frihed til at implementere EU lovgivning i national lovgivning. Som følge heraf udsendte Skatteministeriet bekendtgørelse nr. 1370 af 2. december 2010, ”Om ændring af bekendtgørelse om merværdiafgiftsloven” herefter ændringsbekendtgørelsen. Formålet var at danne et grundlag for definitionen af fast ejendom.

En del af den ændringsbekendtgørelsen er derfor udformet således;

*§ 39a: Definition af bygning*

*§ 39b: Til-/ombygningsarbejde*

*§ 39c: Ubebygget areal*

---

<sup>73</sup> Lovbekendtgørelsen nr. 520 af d. 12. Juni 2009

<sup>74</sup> Lov nr. 520 af 12. Juni 2009

<sup>75</sup> Rådets direktiv 2006/112/EF

<sup>76</sup> Lovebekendtgørelsen nr. 520 af 12. juni 2009

Ændringsbekendtgørelsens § 39 c er den bestemmelse, der definerer, hvad der skal forstås ved begrebet "byggegrund". Ændringsbekendtgørelsens §§ 39 a og 39 b vil ikke blive gennemgået nærmere.

Bekendtgørelsens § 39 c:

*"Ved en byggegrund i lovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra b, forstås et ubebygget areal, som efter lov om planlægning eller forskrifter udstedt i medfør heraf er udlagt til formål, som muliggør opførelse af bygninger, jf. § 39 a, stk. 1".*

En byggegrund skal dermed ses som et ubebygget areal, hvortil denne efter planloven<sup>77</sup> eller udstedte forskrifter, som muliggør en opførelse af en bygning<sup>78</sup>. Derfor udgør planlovens definition om, hvad en byggegrund er også i momsmæssig henseende<sup>79</sup>. Til begrebet byggegrunde hører ting som er varigt forbundet med jorden som for eksempel træer, avl på rod, hegn, brønde mv.<sup>80</sup> Det er uden betydning, om der på grunden er foretaget installationer. Arealet vil under alle omstændigheder være defineret som en byggegrund.

Denne del af definitionen er hjemlet i ordlyden i momssystemdirektivets art. 12, stk. 3:

*"Ved anvendelsen af stk. 1, litra b, forstås ved "byggegrunde" grunde, hvad enden de er byggemodnet eller ikke, når de af medlemsstaterne betragtes som sådanne".*

Momssystemdirektivets art. 12, stk. 3, overlader det dermed til medlemsstaterne, hvad der videre skal forstås ved en byggegrund. Bekendtgørelsens § 1, stk. 1, nr. 4, giver Skatteministeren hjemlen til at fastsætte de nærmere regler for afgrænsningen af fast ejendom i henhold til § 13, stk. 1, nr. 9. Hjemlen er udnyttet i ændringsbekendtgørelsens § 39 c, som er den bestemmelse der videre anviser, hvad der skal forstås ved begrebet "byggegrund".

## RETSKILDERNES BETYDNING PÅ MOMSOMRÅDET

Lovteksterne på området for levering af byggegrunde er sparsomme for så vidt angår afgrænsningen af, hvornår en leveringen foretages af en økonomisk virksomhed i momsmæssig henseende. Der er tale om et meget komplekst område, hvor rækkevidden af de nye momsregler har medført en lang række afgrænsningsspørgsmål i forhold til de bagvedliggende

<sup>77</sup> Jf. Planloven, Lov nr. 937 af 24. September 2009

<sup>78</sup> jf. ændringsbekendtgørelsens §39 c.

<sup>79</sup> Jf. LFF2008-2009.I.203

<sup>80</sup> Jf. LFF2008-2009.I.203

bestemmelser. For at bestemme gældende ret på området, er det derfor nødvendigt at få et overblik over den retskildemæssige værdi af bestemmelserne.

For at bidrage med forståelsen af den retskildemæssige værdi, beskrives i det følgende afsnit den EU-retlige baggrund og betydningen heraf i forhold til national ret samt den nationale bemyndigelse til, at udøve gældende ret på området af levering af byggegrunde. Netop denne sondring er vigtig, da EU-ret i væsentligt omfang er et udtryk for gældende national ret.

### EU-RETTENS BETYDNING

Momsretten er i høj grad harmoniseret, og derfor er retsområdet kendetegnet ved, at den nationale ret ikke er uafhængig, men udspringer af EU-retlige reguleringer<sup>81</sup>. Heraf er momsretten i denne tilknytning særlig, da EU-retsakterne har bindende virkning for medlemsstaterne. EU-Domstolen spiller i den forbindelse en særlig rolle, da denne er tillagt kompetence til at afgøre præjudicielle spørgsmål om fortolkning af direktiverne og retsakterne.

Retskilderne i EU-retten er klassificeret ved primær retten og de sekundære reguleringer, hvoraf momslovsdirektivet indgår. Derudover har EUs præjudicielle afgørelser en høj retskildeværdi, da den autoritativt fortolker de direktiver, der er udstedt med hjemmel i TEUF<sup>82</sup>.

Virksomheder og borgere kan påberåbe sig direktivets bestemmelser, når dette vurderes at være til egen fordel. Dette er som udgangspunkt tilfældet i momslovsdirektivet. Direktivets umiddelbare anvendelighed vil herefter være relevant, når en bestemmelse i momsloven ikke svarer til momslovsdirektivets bestemmelser. I sådanne tilfælde kan borgere og virksomheder vælge at støtte ret på direktivet frem for loven hos de nationale myndigheder<sup>83</sup>.

Ved anvendelse af momsrettens bestemmelser benyttes i højere grad en subjektiv formålsfortolkning, grundet blandt andet vanskeligheder ved oversættelsen til de forskellige sprog brugt i EU<sup>84</sup>. Når alle medlemsstater benytter samme grundlag til at fortolke, bør alle medlemsstater opnå samme praksis. Herefter skal der lægges vægt på præamblen som en

---

<sup>81</sup> Jensen, Dennis Ramsdahl (2004), s. 16

<sup>82</sup> Jensen, Dennis Ramsdahl (2004), s. 18

<sup>83</sup> Jensen, Dennis Ramsdahl(2004), s. 31

<sup>84</sup> Jensen, Dennis Ramsdahl(2004), s. 25

væsentlig del af fortolkningsprincippet. Ud over de nævnte fortolkningsprincipper henviser Domstolen til neutralitetsprincippet i momssystemdirektivet<sup>85</sup>.

## NATIONALE RETSKILDER

Som tidligere nævnt skal direktiverne gennemføres ved lovgivning eller administrative forskrifter. Direktiver der kun angår staten, kan formentligt opfyldes ved cirkulærer, mens direktiver der også skal have retsvirkning for private, ikke kan implementeres ved cirkulærer<sup>86</sup>. Det er dog et ufravigeligt krav, at direktivets mål ikke går tabt ved gennemførelsen, og at gennemførelsen skal ske ved bindende retsforskrifter<sup>87</sup>. Dette ufravigelige krav indebærer at borgere og virksomheder skal genfinde momsdirektivets regler med samme klarhed i bindende retsforskrifter<sup>88</sup>.

I Danmark opfyldes traktaten på tre måder. Dette sker ved henholdsvis implementering, omskrivning og konstatering af normharmoni mellem traktaten og national ret<sup>89</sup>.

Momssystemdirektivet gennemføres ved omskrivningsmetoden enten direkte i momsloven eller ved hjælp af bemyndigelsesparagraffer til Skatteministeren<sup>90</sup>. Det nationale grundlag udgøres som følge heraf i momsloven<sup>91</sup> og bekendtgørelsen om merværdiafgiftsloven.

Lovforarbejder, cirkulærer, retspraksis fra Højesteret og Landsskatteretten, forholdets natur og juridisk litteratur, som er de subsidiære retskilder i forhold til primærretten, skal aldrig og kun i begrænset omfang benyttes til at opfylde EU-direktiverne<sup>92</sup>.

Ved fortolkningen af de danske love der gennemfører EU-direktiver, kan bemærkninger i forarbejderne om, hvad der skal forstås ved forskellige udtryk i de underlæggende EU-regler, kun tillægges begrænset vægt. De er et udtryk for det lovforberedende ministeriums vurdering af, hvad EU-Domstolen vil mene om spørgsmålet<sup>93</sup>.

---

<sup>85</sup> Jf. kapitel 1

<sup>86</sup> Nielsen Ruth og Christina D. Tvarnø (2011), s. 142

<sup>87</sup> Denne sondring understøtte af den forenede sag C-180/10 og C-181/10, præmis 34

<sup>88</sup> Jørgensen, Lars Loftager; Børge Aagaard Pedersen og Lars Rasmussen (2007), s. 29

<sup>89</sup> Nielsen Ruth og Christina D. Tvarnø (2011), s. 154

<sup>90</sup> Jørgensen, Lars Loftager; Børge Aagaard Pedersen og Lars Rasmussen (2007), s. 28

<sup>91</sup> LBKG nr. 287 af 28. marts 2011

<sup>92</sup> Nielsen Ruth og Christina D. Tvarnø (2011), s. 141

<sup>93</sup> Nielsen Ruth og Christina D. Tvarnø (2011), s. 142

Som tidligere fastslået har EU-retten ubetinget forrang frem for nationale bestemmelser, uanset på hvilket niveau i lovhierakiet en konflikt mellem en EU-retlig og en national regel forekommer. Den hierarkiske opdeling har betydning for retskildeværdien af afgørelserne, hvis der ikke er denne forbindelse, åbner der sig en mulighed for, at borger og virksomheder kan påberåbe sig en dom der er mere begunstig. Myndighederne vil i den situation ikke have andet valg end at følge den<sup>94</sup>.

Direktivet skal gennemføres ved lovgivning. Administrativ praksis kan ikke anses for at være tilstrækkeligt til at gennemføre et direktiv, også selv om der er tale om en fast administrativ praksis, som myndighederne selv føler sig bundet af. Dette skyldes at myndighederne efter almindelige forvaltningsregler til enhver tid kan ændre den administrative praksis<sup>95</sup>.

Administrative myndigheder (SKAT) har pligt til, at fortolke momslovgivningen i overensstemmelse med direktivbestemmelserne. Betydningen heraf er, at borgere og virksomheder kan påberåbe sig direkte over for SKAT og domstolene i forbindelse med konkrete sager. Derimod kan myndighederne ikke direkte forpligte en borger og virksomhed, med de direktivbestemmelser der ikke er gunstige. Hertil kræves som udgangspunkt en gennemførsel i national lovgivning.

Administrativ praksis udgør også en retskilde i forvaltningsretten<sup>96</sup>. En stor del af praksis indenfor skatteretten er dannet på områder, hvor lovgivningen ikke er udtømmende. Denne praksis er navnlig afgørelser i form af bindende svar. Disse udgør en ikke ubetydelig retspraksis<sup>97</sup>, som dog kun udgør sekundær retskilde i forhold primærretten og EU-Domstolens afgørelser.

#### ADMINISTRATIVT FASTSATTE FORSKRIFTER

Betegnelsen administrative forskrifter anvendes som fællesbetegnelse for en række forskelligartede retsforskrifter. Almindeligvis sondres der mellem bekendtgørelser som er

---

<sup>94</sup> Jørgensen, Lars Loftager; Børge Aagaard Pedersen og Lars Rasmussen (2007), s. 29

<sup>95</sup> Jørgensen, Lars Loftager; Børge Aagaard Pedersen og Lars Rasmussen (2007), s. 29

<sup>96</sup> Skatteretten 1, s. 120

<sup>97</sup> Pedersen, Jan; Kurt Siggaard, Niels Winther-Sørensen, Jakob Bundgaard, Inge Langhave Jeppesen, Malene Kerzel og Susanne Pedersen, s.121

udstedt med hjemmel i lov, samt administrative cirkulærer som udstedes med hjemmel i myndighedernes over- underordnede forhold<sup>98</sup>.

Historisk har administrative forskrifter i form af cirkulærer og vejledninger haft en central placering. Det skyldes at skatteforvaltningen før 2005 var opdelt i kommunalforvaltningen og Told- og Skattestyrelsen. Af hensyn til opnåelse af retsenhed og ensartethed, udstedtes en lang række cirkulærer blandt andet i form af ligningsvejledningen. I kraft af sammenlægningen besluttedes det administrativt, at der ikke længere skulle udstedes formelle cirkulærer, omend indholdet i de ophævede cirkulærer dog fortsat er gældende, idet de blev overført til vejledningerne<sup>99</sup>. I dag udstedes såkaldte SKM-styresignaler og SKM-meddelelser der suppleres af SKATs juridiske vejledninger, herunder ligningsvejledningen og vejledningen om "Moms på salg af byggegrunde".

Disse meddelelser har i retlig henseende status som cirkulærer. De har samme retskildemæssig værdi, og er som sådan bindende for SKATs centre og ansatte, med mindre indholdet klart er i strid med gældende ret. Det fremgår af vejledningerne at disse er et udtryk for SKATs opfattelse af gældende ret og navnlig administrativ praksis, og da disse heraf er rettet til undergivende myndigheder, har cirkulæret således ikke nogen retsvirkning for skatteyderen<sup>100</sup>. Det samme gælder hvis vejledningerne, styresignalerne og meddelelserne bliver udstedt uden positiv hjemmel, hvis de er i strid med gældende lov, eller hvis det er tilfældet at disse selvstændigt bidrager med fortolkningsbidrag<sup>101</sup> til vedtagne love, der ikke kan finde hjemmel i gældende ret.

## BINDENDE SVAR

Hvis en borger eller en virksomhed ønsker at foretage en handling, som kan få en skattemæssig eller en momsmæssig virkning, kan enten borgeren eller virksomheden, anmode SKAT om et bindende svar jf. Skatteforvaltningslovens §§ 21-25. Herefter vil enten SKAT eller Skatterådet behandle de indkomne spørgsmål fra borgeren eller virksomheden. Det er normalt SKAT, der behandler det bindende svar<sup>102</sup>. Dog kan SKAT forelægge spørgsmålene for Skatterådet. De givne spørgsmål behandles af Skatteministeriet, hvorefter Skatterådet tiltræder det bindende

---

<sup>98</sup> Pedersen, Jan; Kurt Siggaard, Niels Winther-Sørensen, Jakob Bundgaard, Inge Langhave Jeppesen, Malene Kerzel og Susanne Pedersen (2009) s. 111

<sup>99</sup> Pedersen, Jan; Kurt Siggaard, Niels Winther-Sørensen, Jakob Bundgaard, Inge Langhave Jeppesen, Malene Kerzel og Susanne Pedersen (2009) s. 112

<sup>100</sup> Pedersen, Jan; Kurt Siggaard, Niels Winther-Sørensen, Jakob Bundgaard, Inge Langhave Jeppesen, Malene Kerzel og Susanne Pedersen (2009) s. 112

<sup>101</sup> Michelsen, Aage; Steen Askholt, Jane Bolander og John Engsig s.112

<sup>102</sup> Skatteforvaltningslovens § 21, stk. 1



svar. Det drejer sig fx om sager, der kan få betydning for flere skatteydere, sager om større økonomiske værdier, sager om fortolkning af ny lovgivning og sager der kan få større offentlig interesse<sup>103</sup>.

Et bindende svar, er bindende for SKAT i op til 5 år<sup>104</sup>, omhandlende den disposition som borgeren eller virksomheden ønsker svar på. Såfremt der sker lovændringer vil det bindende svar bortfalde med fremadrettet virkning<sup>105</sup>.

## SAMMENFATNING AF MERVÆRDISYSTEMETS UDVIKLING OG OMRÅDE

Den danske momslov er EU-retligt reguleret, og skal fortolkes i lyset af momssystemdirektivet. Momsrettens historie og udvikling medvirker til forståelsen af en væsentlig del af momsrettens principper.

I forbindelse med lovændringen lov nr. 520 af 12. juni 2009 udsendte Skatteministeriet to pressemeddelelse. Indholdet i disse meddelelser kan ved første øjekast, ligne en anvisning fra ministeren til forvaltningen, om hvordan den nye lov skal håndteres.

Momssystemdirektivets art. 12, stk. 3, overlader det til medlemsstaterne, hvad der videre skal forstås ved begrebet en "byggegrund". Bekendtgørelsens § 1, stk. 1, nr. 4, giver Skatteministeren hjemlen til, at fastsætte nærmere regler for afgrænsningen af fast ejendom i henholdt til § 13, stk. 1, nr. 9. Ændringsbekendtgørelsen § 39 c er den bestemmelse der videre anviser, hvad der skal forstås ved begrebet "byggegrund". Dermed udgør planlovens definition af en byggegrund, også samme definition i momslovens forstand. Heraf er en "byggegrund" et ubebygget areal, hvortil denne efter planloven eller udstedte forskrifter muliggør en opførelse af en bygning.

## SAMMENFATNING AF RETSKILDERNES BETYDNING PÅ MOMSOMRÅDET

EU-retten har forrang for national ret, denne hierarkiske opdeling har betydning for retskildeværdien af afgørelserne. EU-rettens fortolkningsprincipper er ikke anderledes end de benyttede ved den nationale domstol. Trods denne sammenlignelighed må skatteretten ikke forveksles med momsretten, da skatteretten i høj grad har sit retlige udspring i national lovgivning, og momsretten har sit retlige grundlag i momssystemdirektivet.

---

<sup>103</sup> Skatteforvaltningslovens § 21, stk. 4

<sup>104</sup> Skatteforvaltningslovens § 25, stk. 1

<sup>105</sup> Jørgensen, Lars Loftager; Børge Aagaard Pedersen og Lars Rasmussen, s. 37

Netop denne sondring kan gøre en forskel i forhold til den retskildemæssige værdi, når det skal fastsættes, om der skal pålægges moms på et salg af en byggegrunde. Ved studier af retlige retsprincipper på momsområdet, er man dermed i høj grad henvist til at gennemgå momssystemdirektivet og EU-Domstolens praksis.

Direktiver der skal have en retsvirkning for private, kan ikke implementeres ved cirkulærer, og direktivets mål, må som følge heraf ikke gå tabt ved gennemførelsen. Denne gennemførelsen skal ske ved bindende retsfor skrifter, denne sondring understøttes af den forenede sag C-180/10 og C-181/10, præmis 34. Momssystemdirektivet skal gennemføres ved omskrivningsmetoden enten direkte i momsloven eller ved hjælp af bemyndigelsesparagraffer til skatteministeren. De administrative myndigheder heraf SKAT, har pligt til at fortolke momslovgivningen i overensstemmelse med direktivbestemmelserne.

Ved fortolkningen af de danske love der gennemfører EU-direktiver, kan bemærkninger i forarbejderne om, hvad der skal forstås ved forskellige udtryk i de underlæggende EU-regler, kun tillægges begrænset vægt.

Forvaltningsmyndighederne må antages i højere grad end domstolene selv, at anerkende dommes præjudikatværdi også byretsdomme. Udgangspunktet antages at være at alle domme har præjudikatværdi i forvaltningsretten, dog gælder at jo mere overordnede domstolen er, des større styrke og vægt kan tillægges afgørelserne.

Administrative myndigheder har pligt til at fortolke momslovgivningen i overensstemmelse med direktivbestemmelserne. Betydningen er, at borger og virksomheder kan påberåbe sig direkte over for SKAT og domstolene i forbindelse med konkrete sager. Derimod kan myndighederne ikke, direkte forpligte en borger eller virksomhed med de direktivbestemmelser, der eventuel ikke er gunstige, hertil kræves som udgangspunkt en gennemførelse i national lovgivning.

## KAPITEL 2

### HVAD ER GÆLDENDE RET PÅ OMRÅDET FOR LEVERING AF BYGGEGRUNDE

En levering af en byggegrunde er for så vidt ikke et anderledes end et salg af andre varer og tjenesteydelser. Desuagtet har metoden for, hvordan sådan en transaktion skal behandles, tilsyneladende givet anledning til røre blandt kritikere<sup>106</sup>. Det er derfor relevant i dette kapitel at bestemme, hvad gældende ret er på området for salg af byggegrunde, herunder betingelserne for, hvornår et salg som udgangspunkt er et erhvervmæssigt salg som led i økonomisk virksomhed.

Betingelsernes nærmere indhold fremstilles i lyset af de bagvedliggende bestemmelser og retspraksis, der tilsammen har højeste retskildemæssig værdi. EU-afgørelserne C- 180/10 og C- 181/10 vil i det følgende afsnit blive inddraget for at bestemme, hvad gældende ret er på området for byggegrunde.

### ERHVERVMÆSSIGT SALG DER SKER SOM LED I ØKONOMISK VIRKSOMHED

Momslovens § 1, 1. pkt. bestemmer, at *"erhvervmæssig levering af varer og ydelser med leveringssted i Danmark er afgiftspligtig efter denne lov"*. Dermed er en erhvervmæssig transaktion af en vare eller en tjenesteydelse, som udgangspunkt omfattet momslovens bestemmelser. Hvorvidt et salg ikke er en momspligtig transaktion, og heraf ikke er et erhvervmæssigt salg som led i økonomisk virksomhed, bestemmes som udgangspunkt efter de følgende bestemmelser i loven.

Momslovens §§ 2, 3 og 4 opstiller fire betingelser for, om en transaktion skal betragtes som momspligtig. Betragtningen om de fire betingelser er som udgangspunkt en metode, som ligger til grund ved vurderingen af enhver transaktion af en vare eller ydelse i momsmæssig henseende.

---

<sup>106</sup> jf. høringsvar til lov nr. af 12. juni 2009

## HVORNÅR ER EN TRANSAKTION MOMSPLIGTIG

Hvorvidt en transaktion er momspligtig bestemmes blandt andet ud fra momssystemdirektivets art. 2<sup>107</sup>. Her findes betingelserne for at en transaktion er momspligtig i artiklens litra a og c:

- a) *Levering af varer, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab*
- c) *Levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstatsområde af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab.*

Heraf opstiller vi i Danmark fire betingelser for, hvornår en levering af varer og tjenesteydelser er omfattet af momspligten.

1. Transaktionen skal indebærer en levering af en vare eller ydelse
2. Transaktionen skal sker mod et vederlag
3. Transaktionen skal gennemføres af en afgiftspligtig person, som handler i denne egenskab
4. Transaktionen skal sker i medlemsstaten

Bestemmelserne i momsloven der omfatter disse fire betingelserne, er nedenfor beskrevet i lyset af de bagvedliggende bestemmelser i momssystemdirektivet og EU-Domstolens retspraksis. Beskrivelserne er afgrænset i forhold til dette speciales anvendelsesområde, og derfor uddybes den fjerde betingelse om afgiftsområdet<sup>108</sup> ikke yderligere, da dette speciales interessefelt udelukkende omhandler salg af byggegrunde i Danmark.

### **Ad. 1. Transaktion skal indebærer en levering**

Til nærmere at bestemme, om en given transaktion indebærer en levering, anvendes momslovens § 4, stk. 1, 1. pkt.

*”Der betales afgift af varer og ydelser, der leveres mod vederlag her i landet”*

Om en given transaktion indebærer en levering, vil bero på en vurdering af, om den retmæssige ejer af et gode også reelt selv kan råde over godet. Denne hjemmel findes i momssystemdirektivets art. 14, stk. 1.

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

---

<sup>107</sup> jf. Rådets direktiv 2006/112/EF

<sup>108</sup> jf. Momsloven § 2

En levering af en vare eller ydelse indebærer, at retten til at råde over godet, er overgivet ved leveringen. Dette blev fastslået af EU-Domstolen i **C-185/01 Auto Lease**<sup>109</sup>, ”overdragelse er retten til som ejer at råde over et materielt gode” (Præmis 31).

Derved skal levering, af et gode forstås således, at overdragelse er retten, til som ejer at råde over et materielt gode. Dette er afgørende for, om der er foretaget en levering.

Derudover skal det vurderes, om transaktionen er en vare eller en ydelse<sup>110</sup>. Dette skal konstateres, for senere at bestemme, hvor leveringsstedet er. Denne betragtning uddybes dog ikke nærmere.

## **Ad. 2. Mod vederlag**

Når en levering er foretaget efter ovenstående forskrifter, skal denne levering også være sket mod vederlag jf. momslovens § 4, stk. 1, 1. pkt. Dette stemmer overens med den bagvedliggende bestemmelse i momssystemdirektivets art. 2. For så vidt gælder det, at når en vare eller en ydelse leveres, skal dette ske mod et vederlag. Vederlaget er afgiftsgrundlaget. Afgiftsgrundlaget er forbundet med prisen, dette kan være penge eller andet<sup>111</sup>. Foreliggende betragtning forfølges dog ikke nærmere.

Hvad der nærmere forstås ved et vederlag, har EU-Domstolen taget stilling til i **C-89/81 Hong Kong Trade**:<sup>112</sup> ”Når en tjenesteyders virksomhed kun består i at levere tjenesteydelser uden modydelse, er der ikke et beskatningsgrundlag, og de gratis tjenesteydelser er som følge heraf ikke momspligtige (Præmis 10). ”Gratis ydelser adskiller sig efter deres natur fra momspligtige transaktioner, da momspligtige transaktioner i momssystemet forudsætter, at der er fastsat en pris/modværdi”(Præmis 11). ”En momspligtig transaktion forudsætter en betaling/modværdi, hvilket bekræftes af, at økonomisk virksomhed, er en virksomhed med indtægter af en vis varig karakter”. Dette betyder, for at der kan være tale om levering mod vederlag, må leveringen ikke omhandle gratis ydelser. Disse falder dermed udenfor betingelserne for, om en transaktion er momspligtig. Grundlaget for beskatning er således ikke opfyldt.

---

<sup>109</sup> C-185/01 Auto Lease; her gav selskabet, der leasede biler til private, deres kunder et benzinkort til brug for privat anvendelse. Auto Lease stod som ejer af benzinkortene, men havde ingen indflydelse på, hvad benzinen blev brugt til eller hvor meget, som blev brugt. Derved var Auto Lease ikke den part der brugte benzinen, som følge heraf, kunne de ikke søge moms tilbage på benzin, da Auto Lease ikke var den rette ejer der havde råderetten.

<sup>110</sup> jf. Momsloven § 4

<sup>111</sup> Momsloven § 27 stk.1

<sup>112</sup> C-89/81 Hong Kong Trade var en organisation der leverede informationer gratis til erhvervsdrivende fra Holland og Hong Kong, om hvordan de kunne etablere sig på de respektive markeder. Organisationen havde således kun et lille provenu fra Hong Kong.

### **Ad. 3. Afgiftspligtig person som handler i denne egenskab**

Den tredje betingelse for at en transaktion er momspligtig, er at transaktionen skal gennemføres af en afgiftspligtig person, som handler i denne egenskab. Begrebet en "afgiftspligtig person" findes i momslovens § 3, stk. 1, hvorimod begrebet afgiftspligtig person "der handler i denne egenskab" fremstilles i momssystemdirektivets art. 2, stk. 1, litra a. Momslovens § 3, stk. 1, definerer begrebet således:

*"Afgiftspligtige personer er juridiske eller fysiske personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed"*

Efter denne bestemmelse kan en afgiftspligtig person forekomme både som juridisk, men også som en fysisk person, som driver selvstændig økonomisk virksomhed. I følgende afsnit vil begrebet "afgiftspligtig person" blive beskrevet i forhold til selvstændig økonomisk virksomhed, da momssystemdirektivets art. 9, stk. 1, som er den bagvedliggende bestemmelse afgør, at en afgiftspligtig person, er enhver der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed.

Momssystemdirektivets art. 9, stk. 1, lyder således:

*"Ved en afgiftspligtig person forstås enhver, der selvstændigt og uanset sted udøver økonomisk virksomhed, uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed. Ved økonomisk virksomhed forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteydelser, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for det liberale og dermed sidestillede erhverv. Ved økonomisk virksomhed forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter".*

Det er dermed momssystemdirektivets art. 9, der fastlægger, at enhver person er afgiftspligtig, når denne udøver selvstændig økonomisk virksomhed.

"Selvstændig økonomisk virksomhed" er ikke nærmere beskrevet i momslovens forarbejder. Det er et EU-retligt begreb, og der skal derfor foretages en konkret vurdering af, om der udøves "selvstændig" økonomisk virksomhed i hvert enkelt tilfælde. Begrebet skal fortolkes ud fra "lønmodtagerbegrebet" i momssystemdirektivet art. 10. Alle objektive forhold skal undersøges for at foretage en konkret vurdering.

For at anskueliggøre begrebet "økonomisk virksomhed", skal virksomhedens aktiviteter være rettet mod gennemførelse af en afgiftspligtig transaktion, og der skal være tale om en levering mod et vederlag. Levering mod vederlag skal i denne sammenhæng forstås, som en vare eller en ydelse der leveres mod et vederlag, og leveringen må som følge heraf ikke være gratis<sup>113</sup>. For at komme begrebet "økonomisk virksomhed" i momslovens § 3, stk. 1, nærmere anskues de subjektive fortolkningsbidrag.

Momssystemdirektivet art. 9, stk. 1, bestemmer, at de former for økonomisk virksomhed, der er omhandlet i stk. 1, er virksomhed som producent, handlende eller tjenesteydelser samt udnyttelse af materielle og immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis karakter. Grundlaget for begrebet "økonomisk virksomhed" findes dermed i momssystemdirektivets art. 9, stk. 1.

Omfanget af begrebet "økonomisk virksomhed" i direktivets art. 9, stk. 1, er særdeles bredt og udelukker i princippet ingen former for erhverv. Domstolene har fortolket begrebet i en række sager.

EU-Domstolen bestemte i **C-50/87 Kommissionen mod Frankrig**<sup>114</sup>, at en virksomhed ikke nødvendigvis behøver et overskud, førend der er tale om en økonomisk virksomhed.

I afgørelse **C-142/99 Floridienne og Berginvest**<sup>115</sup>, bestemte Domstolen at kriterierne for begrebet "økonomisk virksomhed" ikke er, at virksomheden skal have et overskud, men at der skal være en hensigt, om at virksomheden ikke drives lejlighedsvist, og den skal pågå løbende. Intensiteten i virksomheden vægter dermed højere end spørgsmålet, om virksomheden giver et overskud.

I EU-afgørelsen **C-110/94 Inzo**<sup>116</sup> anerkendte EU-Domstolen, at der er tale om "økonomisk virksomhed" allerede ved den forberedende handling, blot der er en hensigten i fremtiden, også selv om virksomheden ikke er rentabel.

---

<sup>113</sup> Jf. C-185/01 Hong Kong Trade

<sup>114</sup> C-50/87, Kommissionen mod Frankrig omhandler udlejning af et byggeri. En virksomhed ønskede et fradrag, og spørgsmålet var om lejens størrelse var god nok til at der kunne fastslås, at der er tale om en økonomisk virksomhed. Domstolen kom frem til, at lejeværdien skulle være mere end gave værdi. Det er ikke afgørende, at virksomheden skal give et overskud førend der er tale om økonomisk virksomhed.

<sup>115</sup> C-142/99, Floridienne og Berginvest, spørgsmålet var om renter og udbytte var fradragsberettiget.

<sup>116</sup> Sag C-110/94, Inzo, er en virksomhed der bestilte en rentabilitetsanalyse til brug for en opstartende virksomhed, der viste at projektet af den økonomiske virksomhed ikke var rentabelt. Spørgsmålet var om virksomheden kunne få fradrag for analysen. Domstolen påpegede af mht. neutralitetsprincippet, så kan myndigheden ikke først anerkende at en virksomhed er afgiftspligtig og derefter nægte afgiftspligten. Hensigten med virksomheden skal være at den er i god tro.

EU-Domstolen afgjorde i **C-230/94 Renate Enkler**<sup>117</sup>, at *"Udlejning af et materielt gode er en udnyttelse af godet, der skal anses for økonomisk virksomhed, når udlejningen iværksættes med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter"* (præmis 21). EU-domstolen fortsatte i afgørelsen med at fastslå at *"med i vurderingen om et gode kan opnå indtægt af en vis varig karakter, påhviler det den nationale ret at vurdere samtlige konkrete omstændigheder"*. Ved vurderingen af indtægt af en vis varighed, referere Domstolen til **C- 268/83 Rompelman**<sup>118</sup>, hvor det fastslås, at *"formålet med den pågældende virksomhed, er at tilvejebringe indtægter af en vis varig karakter og det påhviler den, der anmoder om momsfradrag, at godtgøre, at betingelserne herfor er opfyldt, hensigten bestyrkes af objektive momenter"* (præmis 24).

EU-Domstolen fastslår yderligere i **C-230/94 Renate Enkler** at *"Den omstændighed, at et gode er egnet til en udelukkende økonomisk udnyttelse, er i almindelighed tilstrækkelig til, at dets ejer må anses for at udnytte det til brug for økonomisk virksomhed og følgelig med henblik på at tilvejebringe indtægter af en vis varig karakter. Såfremt et gode på grund af sin karakter derimod kan anvendes såvel til erhvervsmæssig som privat brug, må der foretages en vurdering af samtlige omstændigheder vedrørende dets udnyttelse ved afgørelsen af, om det anvendes med henblik på opnåelse af indtægter, der faktisk er af en vis varig karakter. I sidstnævnte tilfælde kan en sammenligning mellem på den ene side de omstændigheder, hvorunder den pågældende faktisk udnytter godet, og på den anden side de omstændigheder, hvorunder en tilsvarende økonomisk virksomhed normalt udøves, være en mulig fremgangsmåde ved afgørelsen af, om den pågældende virksomhed udøves med henblik på at tilvejebringe indtægter af en vis varig karakter"* (præmis 27 og 28).

I sag **C-155/94 Wellcome Trust Ltd.**<sup>119</sup> afgjorde EU-Domstolen at finansielle transaktioner som er erhvervelse, besiddelse og salg af kapitalandele, ikke i sig selv udgør økonomisk virksomhed, da dette ikke er udnyttelse af et gode, med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karak-

---

<sup>117</sup> C-230/94, Renate Enkler købte en campingbil, som hun udlejede til ægtefællen og få dage om året udlejede hun den til andre. De tyske myndigheder ville ikke anse hende for erhvervsdrivende og hun kunne som følge heraf ikke få fradrag. Domstolen fastslår, at hun er erhvervsdrivende, hvis erhvervsdrivelsen var med henblik på erhvervelse af en vis varighed. De tog ikke stilling til, om Renates udlejning er økonomisk virksomhed, men gav en vejledning i, hvad der skal ligge i betragtningen "en vis varighed", nemlig at omsætningen skal sammenholdes med andre virksomheder, derudover skal udlejningsperioden og andre kriterier vurderes. EU-Domstolen lod det være op til den nationale ret at afgøre, om Renate Enkler udøvede økonomisk virksomhed, ud fra de givende kriterier

<sup>118</sup> C- 268/83 Rompelman, Ægteparret havde købt en ejendomsret til en bygning med to ejerlejligheder under opførelse og hertil hørende grundstykke. Ægteparret skulle drive erhverv med udlejning. Da lejlighederne endnu ikke var færdige var spørgsmålet, om udgifterne til disse kunne fradrages. Domstolen slog fast, at uanset hvornår indtægten vil komme, så er var det hensigten med at der udøves en virksomhed afgørende for fradraget.

<sup>119</sup> Forvalteren af Wellcome Trust solgte aktier og andre værdipapirer med henblik med fondens egne midler, det pågældende salg af aktier skete ikke som led i nogen form for økonomisk virksomhed udført af Trust, men som led i en normal forvaltning af investeringer med henblik på finansiering af velgørende formål.



ter. *”Selv om det følger af princippet, at alt økonomisk virksomhed skal behandles på samme måde, forudsætter princippet nemlig ligeledes, at den pågældende virksomhed kan kvalificeres som økonomisk virksomhed, hvilket ikke er tilfældet i denne sag”* (præmis 38).

I sag **C-77/01 EDM**<sup>120</sup> kom Domstolen også frem til, at *”Erhvervelse og salg af andre værdipapirer ikke kan udgøre en udnyttelse af et gode med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter, idet det eneste afkast af sådanne transaktioner er et eventuelt udbytte ved salget af sådanne værdipapirer”* (præmis 58). Dette syn understreges i den forende polske sag **C-180/10 og C-181/10**<sup>121</sup>, *”hvor det fremgår at erhvervelse og salg af et gode ikke udgør en udnyttelse af en vare med henblik på opnåelse af indtægt af en vis varig karakter som omhandlende momssystemdirektivet art. 9 stk. 1, idet det eneste afkast af sådanne transaktioner er et eventuelt udbytte ved et salg af varen, Sådanne transaktioner kan således ikke i princippet ikke i sig selv være økonomisk virksomhed i direktivets forstand”* (præmis 45).

Af ovennævnte kan det konkluderes, at der er tale om ”økonomisk virksomhed”, allerede ved den forberedende handling. Derudover skal der være en vis kontinuerlighed, og ikke en lejlighedsvis udøvelse af virksomheden. Der skal være en hensigt med virksomheden, og den må ikke drives lejlighedsvist. Virksomheden skal drives med det mål for øje, at den skal have en ”vis varig karakter”, med til denne vurdering skal alle konkrete omstændigheder vedrørende godet anvendes. Det skal i det konkrete tilfælde undersøges, hvordan godet er udnyttet, og hvordan godet er erhvervet, samt hvordan en tilsvarende økonomisk virksomhed normalt udøver en indtægt af en varig karakter.

Retspraksis fastlægger dermed, at samtlige omstændigheder i det konkrete tilfælde skal vurderes herunder godets art, og den periode, der er forløbet mellem erhvervelsen af goderne. Formålet hermed er, at præcisere hvad ”økonomisk virksomhed” er i momsmæssig henseende. Det påhviler den, der anmoder om momsfradrag at godtgøre, at betingelserne herfor er opfyldte. Objektive momenter må gerne tillægges vægt ved bestyrkelsen af, hvorvidt dette er tilfældet.

### **Afgiftspligtig person som ”handler i denne egenskab”**

---

<sup>120</sup>C-77/01, EDM i forbindelse med en anmodning fra EDM om tilbagebetaling af moms, foretog myndighederne et kontrolbesøg hos EDM. Det blev under dette kontrolbesøg konstateret, at EDM havde fradraget for hele den indgående moms, som om selskabet kun foretog transaktioner, der giver ret til delvis fradrag

<sup>121</sup> jf. domsreferat C-180/10 og C-181/10, bilag 2

Den "afgiftspligtige person" er dermed fortolket i forhold til en "selvstændig økonomisk virksomhed". Derudover gælder endnu en betingelse for, hvornår en levering er omfattet af momspligten, nemlig at den afgiftspligtige person handler i denne egenskab.

Momssystemdirektivets art. 2, stk. 1, lyder således:

*Følgende transaktioner er momspligtige:*

- a) *"levering af varer, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i dennes egenskab"*

Det følger af momssystemdirektivets art. 2, stk. 1, litra a, at en transaktionen er momspligtig, hvis den foretages af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab. Men en i øvrigt afgiftspligtig person vil ikke i alle henseender optræde i denne egenskab. Denne person kan også optræde i privat regi. På dette område har EU-Domstolen fastsat praksis. I afgørelsen **C-291/92 Dieter Armbrrecht**<sup>122</sup> fastslog EU-Domstolen, at en afgiftspligtig person der udfører en privat transaktion, ikke optræder i egenskab af afgiftspligtig person. Derudover fastlog Domstolen i samme afgørelse at, *"når en afgiftspligtig person sælger et gode, hvoraf han på anskaffelsestidspunktet havde valgt ikke at benytte en del til sin virksomhed, skal der kun tages hensyn til den del af godet, som blev benyttet til hans virksomhed"* (præmis 16-17). I **C-415/98 Laszlo Bakcsi**<sup>123</sup> kom Domstolen frem til, at et salg af aktiver der tilhører den private del, ikke skal pålægges moms. *"En afgiftspligtig person, som erhverver et investeringsgode til brug til såvel erhvervsmæssige som private formål, kan bevare godet fuldt ud i sin private formue og således holde det helt ude fra merværdiafgiftssystemet"*.

Om en "afgiftspligtig person" der "handler i den egenskab", kan det heraf konkluderes at, en transaktion er momspligtig, når der foretages en levering af varer. Det kan også konkluderes at en i øvrigt afgiftspligtig person, ikke i alle henseender optræder i denne egenskab. Denne person kan også handle i privat regi, og dermed erhverve og sælge et gode. EU-Domstolen har afgjort,

---

<sup>122</sup> C-291/92, Dieter Armbrrecht var en restauratør. Han ejede faste ejendom med bolig, restaurant og pensionat. Han ville sælge ejendomme og spørgsmålet var, om momsen skulle beregnes af hele salget, eller om den private del skulle holdes uden for. Domstolen fastholdte, at en afgiftspligtig person, der udfører en privat transaktion ikke optræder i egenskab af afgiftspligtig person. Han skulle dog dokumentere, at den private del ikke havde været med i regnskabet og at han dermed ikke havde taget fradrag for vedligeholdelse og forbrug af denne del.

<sup>123</sup> C-415-98, Laszlo Bakcsi. Omhandler et salg af en bil som også tilhørte privatsfæren. Bakcsi var vognmand han købte en bil fra en privat. Han brugte bilen 70% erhvervsmæssigt og 30% privat. Bilen skulle sælges og spørgsmålet var, hvorvidt der skulle svares moms af hele bilen ved salget, eller om han skal holde den private del ude. Domstolen kommer frem til at salg af aktiver der tilhører den private del ikke skal pålægges moms.

at et salg af aktiver der tilhører den private del, ikke skal pålægges moms, uanset den sælgendes eller den afgiftspligtiges karakter.

Jf. ovenstående betragtninger er disse som udgangspunkt med til at bestemme, om momslovens andre bestemmelser videre finder anvendelse, herunder blandt andet fritagelsesbestemmelserne i momslovens § 13. Da en levering af en byggegrund er en undtagelse til § 13, stk. 1, nr. 9, må fortolkningen af, om der er foretaget en levering af en byggegrund falde tilbage til de subjektive betragtninger i momslovens indledende bestemmelser. Hvis de subjektive betragtninger i disse bestemmelser ikke opfyldes, og ikke stemmer overens med de bagvedliggende bestemmelserne eller EU-Domstolens retspraksis, opfylder transaktionen ikke kriterierne, og vil som udgangspunkt falde uden for momslovens anvendelsesområdet.

Denne iagttagelse vil som udgangspunkt være gældende, med mindre medlemsstaterne, herunder Danmark, har en anden særlig hjemmel i momssystemdirektivet til at momspålægge et salg af byggegrunde.

#### EN SÆRLIG HJEMMEL FOR LEVERING AF BYGGEGRUNDE

Der skal i det følgende afsnit undersøges, om Skatteministeriet har en hjemmel i momsloven og den bagvedliggende ret, til at lovbestemme kriterierne for, hvornår et salg af byggegrunde skal pålægges moms.

#### DEN UDVIDEDE HJEMMEL I MOMSSYSTEMDIREKTIVETS ART. 12, STK. 1, LITRA B

Der skal i følgende afsnit undersøges, om lovgiver i Danmark har benyttet en hjemmel i det bagvedliggende momssystemdirektivs art. 12, stk. 1, litra b.

Denne bestemmelse er en udvidet hjemmel, der omfatter visse former for transaktioner, som udøves lejlighedsvist. Det er derfor vigtigt at fastlægge artiklens nærmere indhold.

Momssystemdirektivets art. 12, stk. 1, har følgende ordlyd:

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

a) levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord inden første indflytning

b) levering af en byggegrund.

Stk. 2. (Udeladt)

Stk.3. Ved anvendelsen af stk. 1, litra b), forstås ved »byggegrunde« grunde, hvad enten de er byggemodnet eller ikke, når de af medlemsstaterne betragtes som sådanne.

Momssystemdirektivets art. 12, stk. 1, litra b, fastsætter at medlemsstaterne kan anse enhver "lejlighedsvis transaktion" ved levering af en byggegrund som momspligtig under visse forudsætninger<sup>124</sup>.

I bestemmelsens stk. 1, fremkommer udtrykket "lejlighedsvis udføre en transaktion". Direktivbestemmelsen giver dermed medlemsstaterne ganske vide beføjelser til at pålægge moms ved privates salg af ejendomme og herunder byggegrunde. Endvidere følger det af bestemmelsen at "en enkel" transaktion er tilstrækkeligt til, at der ifaldes momspligt.

Bestemmelsen giver dermed medlemsstaterne, som har implementeret art. 12, stk. 1, mulighed for at anse enhver der lejlighedsvist udfører en transaktion. Transaktioner som vel og mærket er henhørende under momssystemdirektivets art. 9, stk. 1, om former for virksomheder og en enkelt levering af en byggegrund. Men dette er alene tilfældet hvis den enkelte medlemsstat har implementeret bestemmelsen korrekt.

I den forenede afgørelse **C-180/10 og C-181/10**<sup>125</sup> fremhævede domstolen at "bestemmelsen fremsætter en mulighed, ikke en forpligtigelse for medlemsstaterne. For at kunne udnytte mulighederne efter denne bestemmelse er medlemsstaterne derfor forpligtiget, til at beslutte at anvende den" (præmis 33). Domstolen tilføjer i afgørelsen, at "det følger af Domstolens praksis at, det ikke er noget krav for gennemførelsen af et direktiv i national ret, at direktivbestemmelserne gentages formelt og ordret i udtrykkelige, specielle lovbestemmelser, men tilstrækkelig at der forelægger en generel retlig ramme, såfremt den faktisk sikre en fuldstændig og tilstrækkelig klar og præcis anvendelse af direktivet" (præmis 34).

Domstolen fortsætter, at "såfremt den nationale ret fastslår, at den pågældende medlemsstat

---

<sup>124</sup> Momssystemdirektivets art. 12, stk. 1 henviser til momssystemdirektivet art. 10, stk. 1. Denne henvisning må helt sikkert bero på en fejl. I stedet burde bestemmelsen referere til momssystemdirektivets art. 9, stk. 1 jf. Lind Johansen, 2008, s. 50

<sup>125</sup>Se nærmere i domsreferat, bilag 2

*har gjort brug af den i momssystemdirektivet art. 12 stk. 1, fastsatte bemyndigelse, skal levering af en byggegrund anses for momspligtig i medfør af den nationale lovgivning uanset transaktionens permanente karakter eller spørgsmålet om, hvorvidt personen der foretager leveringen, driver virksomhed som producent handlende eller tjenesteydelser, forudsat at transaktionen ikke udgør en indehavers almindelige udøvelse af sin ejendomsret” (præmis 35). Domstolen gør i den forbindelse opmærksom på, at det ikke fremgår af ordlyden i den forelæggende nations momslov, at Polen har gjort brug af momssystemdirektivets art. 12, stk. 1.*

For at komme nærmere, hvordan bestemmelsen skal implementeres, henviser Domstolen i den forenede afgørelse **C-180/10 og C-181/10** til afgørelsen **C-102/08 SALIX**<sup>126</sup>, hvor domstolen også her fastslår at *”for at kunne udnytte muligheden efter denne bestemmelse er medlemsstaterne derfor forpligtet til at beslutte at anvende bestemmelsen”* (præmis 52).

*”Såfremt direktivet tilsigter at skabe rettigheder for private, er det navnlig vigtigt af hensyn til retssikkerhedsprincippet, at de personer, som omfattes af direktivet, har mulighed for fuldt ud at kende deres rettigheder og i givet fald påberåbe sig dem ved de nationale domstole* (præmis 41).

*” Således er hver medlemsstat forpligtet til at gennemføre direktiver på en sådan måde, at de krav til en klar og sikker retsstilling, som fællesskabslovgiver stiller, opfyldes af hensyn til de personer i medlemsstaterne, som er berørt deraf. Direktivbestemmelser skal derfor gennemføres ved retsfor skrifter, hvis bindende virkning er uomtvistelig, og som er tilstrækkeligt specifikke, præcise og klare* (præmis 42).

Dermed fremgår det at begge afgørelser, at for at benytte momssystemdirektivets art. 12, stk. 1, som fastsætter en mulighed for medlemsstaterne til at anse, enhver *”lejlighedsvis transaktion”* samt *”en enkel”* transaktion ved levering af byggegrunde som momspligtige, skal medlemsstaterne udnytte muligheden således, at der forelægger en generel *”retlig ramme”* der

---

<sup>126</sup>C-102/08 SALIX fremljede en ejendom og kunne ikke fradrage udgifterne i forbindelse hermed.

Skattemyndighederne mente at lejeindtægten var en del af en formueindtjening (præmis 18). De Tyske myndigheder mente ikke at gennemførelsen af direktivet i national ret behøvede at være direkte implementeret. De mente at det var tilstrækkeligt, at lovgivers hensigt kunne udledes af de gældende lovbestemmelser under anvendelse af anerkendte juridiske fortolkningsmetode. Kommissionen var af den opfattelse, at det er nødvendigt af hensyn til overholdelsen af de generelle principper i fællesskabsretten, at direktiver gennemføres ved hjælp af klare og udtrykkelige bestemmelser i national ret, som har direkte virkning over for borgerne, som skal bekendtgøres officielt, og som forvaltningsmyndighederne ikke efter eget skøn kan ændre (præmis 36). Domstolen var af samme mening og fastslog at hver medlemsstat er forpligtet til at gennemføre direktiver på en sådan måde, at de krav til en klar og sikker retsstilling, som fællesskabslovgiver stiller, opfyldes af hensyn til de personer i medlemsstaterne, som er berørt deraf. Direktivbestemmelser skal derfor gennemføres ved retsfor skrifter, hvis bindende virkning er uomtvistelig, og som er tilstrækkeligt specifikke, præcise og klare.

skal sikre en fuldstændig og tilstrækkelig klar og præcis anvendelse.

For nærmere at undersøge om lovgiver i Danmark har benyttet denne særlig hjemmel i det bagvedliggende momssystemdirektivs art. 12, stk. 1, litra b, må bero på, om Danmark har implementeret bestemmelsen i en "retlig ramme" og som følge heraf benytter denne retlige ramme således, at denne sikre en fuldstændig og tilstrækkelig klar anvendelse for den berørte borger eller virksomhed. Da momsloven udgør det retlige grundlag i Danmark skal denne undersøges.

Det fremgår dog ikke direkte i momsloven at lovgiver i Danmark har implementeret beføjelsen. I ændringsbekendtgørelsen<sup>127</sup> som er udstedt i henhold til momsloven, findes denne hjemmel heller ikke. Der er heller ikke, hverken i momsloven eller i ændringsbekendtgørelsen en bemyndigelsesparagraf, der særlig bemyndiger Skatteministeren til at fastsætte kriterier angående transaktioner med byggegrunde.

Da det ikke fremgår direkte af momsloven<sup>128</sup> at lovgiver i Danmark har benyttet denne særlig hjemmel i det bagvedliggende momssystemdirektiv, bekendtgøres bestemmelsen ikke direkte i en "retlig ramme" i momsloven, men det er hertil vigtigt at undersøge forarbejderne, for sikre om disse indeholder en fuldstændig og præcis anvendelse af direktivet.

I betænkningerne til lovforslag fremsat den 22. april 2009<sup>129</sup> står, *"Endvidere kan medlemsstaterne anse enhver, der "lejlighedsvis" udfører en af disse momspligtige transaktioner vedrørende fast ejendom, som en afgiftspligtig person"*.

I forarbejderne til momslovens § 3 fremsat den 8. december 1993<sup>130</sup> fremgår, *"økonomisk virksomhed omfatter ikke alene varig virksomhedsudøvelse, men også mere lejlighedsvis økonomiske transaktioner. Økonomisk virksomhed omfatter enhver form for sådan virksomhed uanset formålet med eller resultatet af virksomheden"*.

Om begreberne i forarbejderne betyder det samme som de lignende begrebers subjektive

---

<sup>127</sup> BKG nr. 1370 af 2. December 2010

<sup>128</sup> Lov nr. 287 af 28. Marts 2011

<sup>129</sup> LFF2008-2009.1.203 s. 2

<sup>130</sup> LFF1993-1994.1.124

betragtning i det bagvedliggende momssystemets art. 2, litra a, og art. 9, stk. 1, fremgår ikke af forarbejderne. Det fremgår ligeledes ikke af forarbejderne at disse henviser til direktivet.

På baggrund af disse betragtning fremstår forarbejderne heraf ikke klare og præcise, således at borgere eller virksomheder der kan være omfattet af bestemmelserne, klart og tydeligt vil kunne forstå bestemmelsen. Dertil kommer, at en bestemmelse der har direkte retsvirkning, således som momssystemdirektivet har<sup>131</sup>, skal fremstå klar og sikker således at berørte borgere eller virksomheder ved, hvilken retstilling disse er omfattet af. Sådant en retstilling skal jf. den forenede afgørelse C-180/10 og C-181/10<sup>132</sup> stå i en direkte retlig ramme. Bestemmelserne skal fremstå tilstrækkeligt specifikke, præcise og klare i en lovramme jf. C-102/08 SALIX.<sup>133</sup>

På baggrund af ovenstående konkluderes hermed, at Danmarks lovgiver ikke har benyttet denne særlig hjemmel i det bagvedliggende momssystemdirektivs art. 12, stk. 1. Danmark har dermed ikke implementeret bestemmelsen i en "retlig ramme", som sikre en fuldstændig og tilstrækkelig klar anvendelse for de berørte. Der henvises i den forbindelse til kapitel 1 i dette speciale, hvor det fremgår, at momssystemdirektivet er gældende ret og lovforarbejder, cirkulærer og andet som er de subsidiære retskilder i forhold til primær retten, skal aldrig og kun i begrænset omfang benyttes til at opfylde EU-direktiverne<sup>134</sup>.

Heraf må følgende gælde, hvis Danmark skal støtte ret på momssystemdirektivets art. 12, stk. 1, skal denne bestemmelse være direkte implementeret i momsloven. Momsloven eller forarbejderne hertil skal klart og uomtvistelig henvise til art. 12, stk. 1. Det forekommer endvidere ikke af momsloven eller ændringsbekendtgørelsen hertil, en bemyndigelsesparagraf til Skatteministeren<sup>135</sup> til at fastlægge nærmere kriterier for, hvornår borgere eller virksomheder ifaldes momspligt, således som momssystemdirektivet giver medlemsstaterne hjemmel til i art. 12, stk. 1. Dermed er der umiddelbart ikke hjemmel til at momspålægge "en enkel" og "lejlighedsvis transaktion" jf. momssystemdirektivets art. 12, stk. 1

Det konkluderes dermed at Danmarks lovgiver ikke har benyttet hjemlen således som art. 12,

---

<sup>131</sup> jf. kapitel 1

<sup>132</sup> Jf. præmis 34

<sup>133</sup> jf. præmis 42

<sup>134</sup> jf. Kapitel 1 s. 23 og Nielsen Ruth og Christina D. Tvarnø (2011), s. 141

<sup>135</sup> jf. kapitel 1 omhandlede implementering af direktiver

stk. 1, giver medlemsstaterne mulighed for jf. den forenede afgørelse C-180/10 og C-181/10<sup>136</sup> og C-102/08 SALIX<sup>137</sup>.

## GÆLDENDE RET

Sagerne C-180/10 og C-181/10 fra 15. september 2011, EU-Domstolen tager i det præjudicielle søgsmål stilling til, hvad gældende ret er for en afgiftspligtig person for salg af byggegrunde. Nedenstående omhandler en analyse af dommen. Slutteligt i dette kapitel 2 bestemmes dermed gældende ret på salg af byggegrunde i Danmark, på baggrund af denne forenede afgørelse.

### ANALYSE AF AFGØRELSERNE C-180/10 OG C-181/10

Momssystemdirektivets art. 12, stk. 1, er en bemyndigelse for medlemsstaterne til, at anse levering af byggegrunde for momspligtige i henhold til nationale bestemmelser. For at udnytte denne mulighed, skal medlemsstaterne implementere bestemmelsen<sup>138</sup>, således at den sikre en klar og præcis anvendelse af direktivet<sup>139</sup>.

Hvis den pågældende medlemsstat har gjort brug af bemyndigelsen, skal levering af byggegrunde anses for momspligtig i medfør af den nationale lovgivning, forudsat at transaktionen ikke udgør, en indehavers almindelig udøvelse af sin ejendomsret<sup>140</sup>.

Til vurderingen af hvad der omfatter ejendomsretten fastslår dommen, "at omfanget af salg ikke er et kriterium for en sondring mellem, en som privat person handler erhvervsdrivendes aktiviteter, der falder uden for dette direktivs anvendelsesområde, og en erhvervsdrivendes aktiviteter, hvis transaktioner udgør en økonomisk virksomhed"<sup>141</sup>.

Foranstaltninger som udstykning af grunde, for at få en bedre samlet pris, såvel som størrelsen af indtægten og tidsrummet som transaktionerne spænder over, kan nemt indgå i den personlige forvaltning<sup>142</sup>. Dog kan tiltag som økonomisk udnyttelse af grundene gennem mobilisering af midler, der anvendes af en producent, handlende eller tjenesteydelser således som i direktivets art. 9, stk. 1, ikke indgå som led i forvaltning af den berørtes personlige formue. Gennemførelsen af bygge- og anlægsarbejder på disse arealer og gennemførelse af kendte markedsføringsmidler

---

<sup>136</sup> jf. præmis 34

<sup>137</sup> jf. præmis 42

<sup>138</sup> jf. C-180/10 og C-181/10 (præmis 34) jf. analogt i afgørelsen C-102/08 (præmis 40)

<sup>139</sup> C-180/10 og C-181/10 (præmis 34) og C-102/08 (præmis 40)

<sup>140</sup> C-180/10 og C-181/10 (præmis 35)

<sup>141</sup> C-180/10 og C-181/10 (præmis 37)

<sup>142</sup> C-180/10 og C-181/10 (præmis 38)



er ikke tiltag der betragtes som almindelig udøvelse af sin ejendomsret<sup>143</sup>.

Dermed opstiller EU-Domstolen følgende kriterier for medlemsstaterne. Momssystemdirektivets art. 12, stk. 1, er en bemyndigelse for medlemsstaterne til, at anse levering af byggegrunde for momspligtige i henhold til nationale bestemmelser. For at benytte denne mulighed, skal medlemsstaterne udnytte bestemmelsen gennem en retslig ramme, der er tilstrækkelig klar og præcis. Har det pågældende medlemsstat gjort brug af bemyndigelsen, skal levering af byggegrunde anses for momspligtige i medfør af den nationale lovgivning. Dette er dog forudsat at transaktionen ikke udgør en indehavers almindelig udøvelse af sin ejendomsret. Hertil fastslår EU-Domstolen at omfanget af salgene ikke er et kriterium. Foranstaltninger som udstykning for at få en bedre samlet pris og størrelsen af indtægten kan indgå i den personlige forvaltning<sup>144</sup>. Dog kan tiltag som økonomisk udnyttelse af grundene gennem mobilisering af midler, der anvendes af en producent, handlende eller tjenesteydelser således som i direktivets art. 9, stk. 1, ikke indgå som led i forvaltning af den berørtes personlige formue. En gennemførelsen af bygge- og anlægsarbejder på arealerne og gennemførelse af kendte markedsføringsmidler, er ikke tiltag der betragtes som almindelig udøvelse af sin ejendomsret.

Domstolen slår fast, at hvis Polen ikke har benyttet muligheden i momssystemdirektivets art. 12, stk. 1, skal det undersøges, om den omhandlende transaktion er afgiftspligtig i henhold til momssystemdirektivets art. 9, stk. 1<sup>145</sup>.

I den forenede dom<sup>146</sup> fremgår det, at efter denne bestemmelses ordlyd, er begrebet afgiftspligtig person defineret i relation til begrebet økonomisk virksomhed, det er dermed eksistensen af sådan en virksomhed, der begrundet kvalifikationen af en afgiftspligtig person<sup>147</sup>. Begrebet økonomisk virksomhed er defineret i momssystemdirektivets art. 9, stk. 1, andet afsnit, som omfatter alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteydelser og navnlig transaktioner, der omfatter udnyttelsen af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnå-

---

<sup>143</sup> C-180/10 og C-181/10 (præmis 40)

<sup>144</sup> C-180/10 og C-181/10 (præmis 38)

<sup>145</sup> C-180/10 og C-181/10 (præmis 42)

<sup>146</sup> jf. C-180/10 og C-181/10 (præmis 43)

<sup>147</sup> jf. C-180/10 og C-181/10 (præmis 43)

else af indtægt af en vis varig karakter<sup>148</sup>. Ifølge retspraksis kan en erhvervelse og salg af et gode ikke udgøre økonomisk virksomhed, da sådanne udøvelser ikke er økonomisk virksomhed i direktivets forstand. EU-Domstolen tilføjer i præmis 46, at de i denne doms præmis 36-41 nævnte kriterier finder anvendelse.

Dermed konstateres, at hvis muligheden i momssystemdirektivets art. 12, stk. 1, ikke er benyttet af medlemsstaterne gennem en retslig ramme, der er tilstrækkelig klar og præcis, skal en transaktion af en byggegrund vurderes efter momssystemdirektivets art. 9, stk. 1. Af denne artikel fremgår efter denne bestemmelses ordlyd, er begrebet afgiftspligtig person defineret i relation til begrebet økonomisk virksomhed. Hvad der videre forstås ved økonomisk virksomhed, er en subjektiv betragtning, og skal derfor vurderes efter retspraksis. Ifølge retspraksis kan erhvervelse, og salg af et gode ikke udgøre en udnyttelse af en vare med henblik på at opnåelse af indtægt af en vis varighed. Hertil kommer, at ud over de subjektive betragtninger der ligger i bestemmelsen i art. 9, stk. 1, tilføjer EU-Domstolen i præmis 46, at de i denne doms præmis 36-41 nævnte kriterier finder anvendelse. Dermed skal der tillægges ekstra betragtninger til fortolkningen i momssystemdirektivets art. 9, stk. 1, når der er tale om en transaktion af byggegrunde i momsmæssig henseende. Disse kriterier er de samme kriterier, som EU-Domstolen slog fast ved anvendelsen af momssystemdirektivets art. 12, stk. 1, som fastslår at omfanget af salgene ikke er et kriterium. Foranstaltninger som udstykning for at få en bedre samlet pris og størrelsen af indtægten er kriterier, der kan indgå i den personlige forvaltning. Dog kan tiltag, som økonomisk udnyttelse af grundene gennem mobilisering af midler, der anvendes af en producent, handlende eller tjenesteydelser således som i direktivets art. 9, stk. 1, ikke indgå som led i forvaltning af den berørtes personlige formue. EU-Domstolen kommer ikke disse tiltag nærmere, men tilføjer i præmis 40, at gennemførelsen af bygge- og anlægsarbejder på disse arealer og gennemførelse af kendte markedsføringsmidler er ikke tiltag der betragtes, som almindelig udøvelse af sin ejendomsret.

Henset til de ovenstående betragtninger svarer EU-Domstolen på de præjudicielle spørgsmål i præmis 49, at en fysisk person der har udøvet landbrugsvirksomhed på et bestemt areal, som senere som følge af en ændring af lokalplanen, der ikke er et udtryk for personens vilje, er ble-

---

<sup>148</sup> jf. C-180/10 og C-181/10 (præmis 44)

vet omdannet til grundstykker beregnet til bebyggelse, skal ikke anses som momspligtig. Denne fysiske person skal ikke anses som momspligtig, hvori udtryksmåden er anvendt i direktivets forstand i momssystemdirektivets art. 9, stk. 1 og art. 12, stk. 1<sup>149</sup>. Såfremt denne person påbegynder at tage skridt mod udnyttelse af grunde gennem mobilisering af midler, der svarer til de omhandlede i art. 9, stk. 1, skal personen betragtes som udøvende "økonomisk virksomhed" og anses som momspligtig<sup>150</sup>.

Dermed konstateres at ud fra præmis 50 og 51 i afgørelsen, at fysiske personer der udøver landbrug på et bestemt areal, hvor arealet senere bliver omfattet lokalplaner, ikke er momspligtige af et salg, således som udtryksmåden er anvendt i direktivets forstand i momssystemdirektivets art. 9, stk. 1 og art. 12, stk. 1.

Såfremt personen tager skridt mod udnyttelse, der svarer til de omhandlede i art. 9, stk. 1, skal personen betragtes som udøvende "økonomisk virksomhed" og anses som momspligtig<sup>151</sup>.

## HVAD ER GÆLDENDE RET FOR LEVERING AF BYGGEGRUNDE

Det følger af den forenede dom C-180/10 og C-181/10<sup>152</sup>, at momssystemdirektivets<sup>153</sup> art. 12, stk. 1, giver medlemsstaterne mulighed for at anse *enhver*, der *lejlighedsvist* udfører en transaktion henhørende under de i momssystemdirektivets art. 9, stk. 1, andet afsnit omhandlede former for virksomhed og især en *enkelt levering af byggegrunde*.

I Danmark har lovgiver ikke benytte hjemlen, således som momssystemdirektivets art. 12, stk. 1, giver medlemsstaterne mulighed for jf. den forenede afgørelse C-180/10 og C-181/10<sup>154</sup> og C-102/08 SALIX<sup>155</sup>.

Dermed skal der jf. den forenede afgørelse C-180/10 og C-181/10<sup>156</sup>, undersøges om der vil være anledning til, at en given transaktion kan være afgiftspligtig i henhold til art. 9, stk. 1, hvor det efter denne bestemmelses ordlyd fremgår, er begrebet afgiftspligtig person er defineret i relation til begrebet økonomisk virksomhed.

---

<sup>149</sup> jf. C-180/10 og C-181/10 (præmis 50)

<sup>150</sup> jf. C-180/10 og C-181/10 (præmis 51)

<sup>151</sup> jf. C-180/10 og C-181/10 (præmis 51)

<sup>152</sup> jf. C-180/10 og C-181/10 (præmis 30)

<sup>153</sup> Rådets direktiv 2006/112/EF

<sup>154</sup> jf. præmis 34

<sup>155</sup> jf. præmis 42

<sup>156</sup> jf. præmis 42

Hertil opstiller momslovens indledende bestemmelser nærmere betingelser for momspligten<sup>157</sup>.

- Transaktionen skal indebære en levering af en vare eller ydelse
- Transaktionen skal ske mod et vederlag
- Transaktionen skal gennemføres af en afgiftspligtig person, som handler i denne egenskab
- Transaktionen skal ske i medlemsstaten

Disse betingelser svarer til momssystemdirektivets art. 2, litra a og art. 9, stk. 1. Disse skal derfor fortolkes i lyset af de bagvedliggende bestemmelserne og hertil EU-Domstolens retspraksis.

Disse betingelser er grundlæggende for en videre anvendelse af momslovens bestemmelser som blandt andet fritagelsesbestemmelserne i § 13. Da en levering af en byggegrund er en undtagelse til § 13, stk. 1, nr. 9, skal fortolkningen af denne bestemmelse falde tilbage til de subjektive betragtninger i momslovens indledende bestemmelser<sup>158</sup>, for heraf at bestemme, om der vil være anledning til, at en given transaktion er afgiftspligtig i henhold til art. 9, stk. 1 jf. C-180/10 og C-181/10, præmis 42.

Om en levering bestemmer momslovens § 4, stk. 1, 1. pkt. at, *”Der betales afgift af varer og ydelser, der leveres mod vederlag her i landet”*. For en videre analyse af, om der er foretaget levering vil bero på en vurdering af, om den retmæssige ejer af et gode, også reelt selv kan råde over godet. Denne hjemmel findes i momssystemdirektivets art. 14, stk. 1, hvorved *”Levering af en vare forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode”*. Ved hjælp af en subjektiv betragtning konstateres, at overdragelse betyder, at retten til at råde over varen bliver overdraget<sup>159</sup>.

Når en levering er foretaget efter ovenstående forskrifter, skal denne levering også være sket mod vederlag jf. momslovens § 4, stk. 1, 1. pkt. Dette stemmer overens med den bagvedliggende bestemmelse i momssystemdirektivets art. 2. For så vidt gælder det, at når en vare leveres, skal dette ske mod et vederlag. Vederlaget er afgiftsgrundlaget. Hvad der nærmere forstås ved et vederlag, har EU-Domstolen også taget stilling til<sup>160</sup>, hvoraf det fremgår at en levering mod vederlag ikke er gratis ydelser.

---

<sup>157</sup> Jf. momslovens § 2, 3 og 4

<sup>158</sup> jf. momslovens § 2, 3 og 4

<sup>159</sup> jf. C-185/01 Auto Lease (præmis 31)

<sup>160</sup> jf. C-89/81 Hong Kong Trade (præmis 10)

Den tredje betingelse for at en transaktion er momspligtig er, at transaktionen skal gennemføres af en afgiftspligtig person, som handler i denne egenskab. Begrebet en "afgiftspligtig person" findes i momslovens § 3, stk. 1. Begrebet afgiftspligtig person "der handler i denne egenskab" fremstilles i momssystemdirektivets art. 2, stk. 1, litra a.

Begrebet afgiftspligtig person bliver her beskrevet i forhold til selvstændig økonomisk virksomhed, da momssystemdirektivets art. 9, stk. 1, som er den bagvedliggende bestemmelse afgør, at en afgiftspligtig person, er enhver der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed. Det er dermed momssystemdirektivets art 9, stk. 1, der fastlægger, at enhver person er afgiftspligtig, når denne udøver selvstændig økonomisk virksomhed.

Begrebet "selvstændig" økonomisk virksomhed jf. momslovens § 3, stk. 1, er et EU-retligt begreb, og der skal derfor foretages en konkret vurdering af, om der foretages "selvstændig" økonomisk virksomhed. Begrebet skal heraf sættes i forhold til "lønmodtager begrebet" i momssystemdirektivets art. 10.

Til vurderingen af begrebet "økonomisk virksomhed", er det bestemt at virksomhedens aktiviteter skal være rettet mod gennemførelse af en afgiftspligtig transaktion, og der skal være tale om en levering mod et vederlag.

For at komme "økonomisk virksomhed" begrebet i momslovens § 3, stk. 1, nærmere, skal de bagvedliggende bestemmelser i momssystemdirektivet igen anskues. Momssystemdirektivets art. 9, stk. 1, bestemmer, at de former for økonomisk virksomhed, der er omhandlet i stk. 1 alle er virksomhed, som producent, handlende eller tjenesteydelser samt udnyttelse af materielle og immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en "vis karakter".

Begrebet "økonomisk virksomhed" er særdeles bredt og udelukker som udgangspunkt ingen former for erhverv, begrebet skal dog alligevel fortolkes i lyset af domspraksis der fastslår at, der skal være en hensigt, om at virksomheden ikke drives lejlighedsvist<sup>161</sup>. Derudover er der tale om "økonomisk virksomhed" allerede ved den forbedrende handling<sup>162</sup>. Når det skal vurderes, om et gode er egnet til en udelukkende økonomisk udnyttelse, skal godet kunne opnå indtægt af en vis varig karakter, heraf skal samtlige objektive og konkrete omstændigheder undersøges i forbindelse hermed<sup>163</sup>. EU-Domstolen har også afgjort at finansielle transaktioner, som erhvervelse, besiddelse og salg af kapitalandele, ikke i sig selv udgør økonomisk virksomhed, da dette ikke

---

<sup>161</sup> jf. C-142/99, Floridienne og Berginvest

<sup>162</sup> jf. C-110/94, Inzo

<sup>163</sup> jf. C-230/94, Renate Enkler (præmis 34)

er udnyttelse af et gode<sup>164</sup>.

I den forende afgørelse<sup>165</sup>, fremgår det at erhvervelse og salg af et gode, ikke udgør en udnyttelse af en vare med henblik på opnåelse af indtægt af en vis varig karakter<sup>166</sup> som omhandlende momssystemdirektivets art. 9, stk. 1, idet det eneste afkast af sådanne transaktioner er et eventuelt udbytte ved et salg af varen.

Den "afgiftspligtig person" er dermed fortolket i forhold til en "selvstændig økonomisk virksomhed", derudover gælder at den afgiftspligtige person "handler i denne egenskab". Momssystemdirektivets art. 2, stk. 1, litra a, bestemmer at transaktionen er momspligtig, hvis den foretages af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab.

Hertil kommer at en i øvrigt afgiftspligtig person, ikke i alle henseender vil optræde i denne egenskab, denne person kan også optræde i privat regi. Her har EU-Domstolen fastsat, at et salg af aktiver der tilhører den private del, ikke skal pålægges moms<sup>167</sup>.

I den forende afgørelse<sup>168</sup> har Domstolen fastsat at denne doms præmis 37 – 41 er gældende, hvilket betyder at med til den subjektive betragtning, om en indehavers almindelig udøvelse af sin ejendomsret, skal tillægges ekstra betragtninger, nemlig at omfanget af salgene ikke er et kriterium for om transaktionen udgør økonomisk virksomhed, udstykning af grunde, tidsrummet hvoraf transaktionerne spænder over eller indtægten ikke er et kriterium for at udøvelsen skal betragtes som økonomisk virksomhed<sup>169</sup>. Et betydeligt salg kan også gennemføres af erhvervsdrivende, der handler som privatpersoner.

Desuagtet gælder<sup>170</sup> at økonomisk udnyttelse af grundene gennem mobilisering af midler, der svarer til dem der anvendes af en producent, handlende eller tjenesteydelser således som i direktivets art. 9, stk. 1, ikke indgår som led i forvaltning af den berørtes personlige formue. Sådant en udnyttelse kan bestå af gennemførelse af bygge- og anlægsarbejder på disse arealer og gennemførelse af kendte markedsføringsmidler. Sådanne tiltag indgår ikke sædvanligvis som led i personlig formueforvaltning. En levering af et grundstykke til bebyggelse betragtes i sådan et tilfælde ikke som en indehavers almindelig udøvelse af sin ejendomsret. Hvad der nærmere

---

<sup>164</sup> jf. C-155/94, Wellcome Trust Ltd (præmis 38)

<sup>165</sup> jf. C-180/10 og C-181/10 (præmis 45)

<sup>166</sup> Egen fremhævelse

<sup>167</sup> jf. C-415-98 Laszlo Bakcsi

<sup>168</sup> jf. C-180/10 og C-181/10 (præmis 46)

<sup>169</sup> jf. C-180/10 og C-181/10 (præmis 37 og 38)

<sup>170</sup> jf. C-180/10 og C-181/10 (præmis 39, 40 og 41)

ligger i begreberne bygge- og anlægsarbejder og kendte markedsføringsmidler kommer domstolen ikke nærmere.

Jf. ovenstående betragtninger skal de subjektive betragtninger i disse bestemmelser som udgangspunkt opfyldes, og heraf stemmer overens med de bagvedliggende bestemmelserne eller EU-Domstolens retspraksis, opfylder transaktionen som udgangspunkt ikke kriterierne, vil transaktionen falde uden for momslovens anvendelsesområdet.

Dette er hermed gældende ret på området for salg af byggegrunde i momsmæssig henseende i Danmark.

## KAPITEL 3

### DE DANSKE MYNDIGHEDERS PRAKSIS

For at undersøge om de danske myndigheders praksis er i overensstemmelse med gældende ret på området for salg af byggegrunde, bliver i nedenstående kapitel inddraget udvalgte bindende svar fra SKAT.

Der er udvalgt enkelte svar, som tydeligt viser, at der er sket en ændring af skatteministeriets praksis. Ændringerne bliver fremhævet, for at kunne konkludere om denne praksis er i overensstemmelse med gældende ret.

De bindende svar forløber fra perioden november 2010 til maj 2012. SKM2010.736.SR og SKM2010.806.SR var afgivet allerede inden loven<sup>171</sup> trådte i kraft. Det sidste bindende svar SKM2012.242.SR blev afgivet kort forinden dette speciales afsluttende redaktion.

#### SKM2010.736.SR NYERHVERVET OG NEDLAGT LANDBRUG

Spørger udøvede ikke økonomisk virksomhed med køb og salg af fast ejendom. Spørger ejede en ejendom som han lejede ud. Derud over var spørger medejer i et produktionsfirma. Spørger har købt et nedlagt landbrug med overtagelsesdato den 1. november 2010. Ejendommens grundareal udgør 5742 m<sup>2</sup>. Det gør sig gældende, at lokalplanen for området var under udarbejdelse. I denne henseende blev en landmåler kontaktet, således en udstykning af 5 parceller kunne ske i indeværende år. I denne sag var et salg mellem spørger og en evt. køber betinget af, at lokalplanen for området vedtages i byrådet.

Af Skatteministeriet ønskede spørger besvaret, om overdragelse af grundene skulle ske inden den 1. januar 2011, for at blive omfattet af dagældende regler om momsfrigtagelse.

Skatteministeriet gennemgik herefter dagældende regler i momsloven<sup>172</sup> og svarede, at et betinget salg i året 2010 vil være omfattet af dagældende regler.

Skatteministeriet svarede herefter på, hvad der efter deres opfattelse vil ske, hvis disse salg sker efter den 1. Januar 2011.

#### Grundlaget for Skatteministeriets vurdering:

- Lovgrundlag; Momslovens<sup>173</sup> §§ 3, 4 og 13 stk. 1 nr. 9 litra b.
- Til grund for lovgrundlag, redegør myndigheden for begrebet økonomisk virksomhed,

<sup>171</sup> Lov nr. 520 Momslovens § 13 stk. 1 nr. 9 litra b,

<sup>172</sup> LBK 966 Momslovens §§ 3 og 4

<sup>173</sup> Lov nr. 520 Momslovens § 13 stk. 1 nr. 9 litra b,



*"For at blive anset som en afgiftspligtig person, skal det vurderes, om spørger driver økonomisk virksomhed i momsmæssig forstand, jf. momslovens § 3, i forbindelse med de pågældende transaktioner".*

- Til grund for lovgrundlaget; I betragtningerne til "økonomisk virksomhed" opstilles en række betragtninger for, hvornår Skatteministeriet ikke anser fast ejendom som "økonomisk virksomhed":
  - *"Privatpersoners salg af egen bolig eller sommerhus"*
  - *"Privatpersoners frasalg af en byggegrund, som har været en del af den pågældende privates bolig"*
  - *"Hvis en privatperson har købt en byggegrund for at bygge en ny bolig, men på grund af skilsmisse eller andre bristede forudsætninger bliver nødt til at sælge grunde vil salget heller ikke være omfattet af momspligten".*

**Skatteministeriets vurderinger til et eventuelt salg, hvis det foretaget efter 1. januar 2011:**

*"Ud fra de beskrevne faktiske forhold, er det Skatteministeriet opfattelse, at spørger driver økonomisk virksomhed i momsmæssige henseende, ide indeværende salg hverken drejer sig om salg af spørgers private bolig eller frasalg af en byggegrund, som har været en del af spørgers private bolig. Hertil kommer, at spørger netop har købt ejendommen med henblik på salg efter udstykning af indtil 5 parceller".*

Det var herefter Skatteministeriets opfattelse, at spørger udøvede økonomisk virksomhed med køb og salg af fast ejendom jf. momslovens § 3, og dermed skulle anses som en afgiftspligtig person i denne henseende.

**SKM2010.806.SR NEDLAGT LANDBRUG**

Spørger ville udstykke den ene af to jordarealer, som hun erhvervede i 2003. Spørger var almindelig lønmodtager og havde aldrig udøvet virksomhed med køb og salg af fast ejendom. Spørger var registreret som momspligtig med udlejning af en stald mv.

Spørgers ejendom bestod af to jordarealer. Det ene areal bestod af 1,8 ha jord, hvor spørger havde beboelse samt tre bygninger i form af stald, hal og lade. Det andet areal er på 1,5 ha jord, og var omfattet af en lokalplan. Spørger havde uden held forsøgt at sælge jordarealet, og ønskede nu at udstykke 3 eller 5 parceller, med henblik på salg heraf. Spørger ønskede bekræftet, at hun kunne sælge et eller flere jordstykker efter den 1. januar 2011, uden at blive betragtet som momspligtig heraf, da hun ikke udøvede økonomisk virksomhed med salg af fast

ejendom. Skatteministeriet gennemgik herefter dagældende regler i momsloven<sup>174</sup> og gældende bagvedliggende regler i momssystemdirektivet<sup>175</sup>.

Skatteministeriet svarede herefter på, hvad der efter deres opfattelse ville ske, hvis disse salg skete efter den 1. januar 2011.

#### **Grundlaget for Skatteministeriets vurdering:**

- Lovgrundlag; Momslovens<sup>176</sup> §§ 3, 4 og 13 stk. 1 nr. 9 litra b.
- Til grund for lovgrundlaget gennemgik Skatteministeriet forarbejderne<sup>177</sup>, hvoraf der foreslås en ophævelse af momsfritagelsen for levering af bygninger med tilhørende jord og byggegrunde. Videre i disse bemærkninger til lovforslaget, fremgår hvad der skal forstås ved en byggegrund.
- Ved praksis, fremhæver Skatteministeriet momssystemdirektivets art. 9, stk. 1, andet led, til begrundelse for, hvad en "økonomisk virksomhed" er i momsmæssig forstand:  
*"Art. 9, stk. 1, 2. led i momssystemdirektivet beskrives økonomisk virksomhed bl.a. som alle former for virksomhed, med henblik på at opnå indtægter af en vis varig karakter. Den danske momslov uddyber ikke "økonomisk virksomhed" på samme måde, men en lignende passus fremgår af bemærkningerne til lovforslag nr. 124 af 8. december 1993, kapitel 2, ligesom det fremgår af momsvejledningen 2010-2, afsnit C.1.4.*
- I betragtningen til om spørger udøvede "økonomisk virksomhed" i momsmæssig forstand og som følge heraf betragtes, som en "afgiftspligtig person" har Skatteministeriet følgende betragtninger:
  - *"Det er Skatteministeriets opfattelse, at de nye bestemmelser ikke gælder for privatpersoners salg af deres bolig, bestemmelserne skal alene gælde for nye bygninger og byggegrunde, hvis der er tale om økonomisk virksomhed".*
  - *"Ikke blot en persons systematisk tilrettelagte aktivitet med køb og salg af fast ejendom er omfattet af momspligten, men også enkeltstående transaktioner er omfattet heraf, når salget foretages af en afgiftspligtig person i denne egenskab. Når en person sælger en fast ejendom, som udelukkende har været anvendt til brug for den pågældende persons momsregistrerede virksomheds aktiviteter, anses den pågældende for at handle i egenskab af afgiftspligtig person, og salget er dermed*

<sup>174</sup> LBK 966 Momslovens §§ 3 og 4

<sup>175</sup> Rådets direktiv 2006/12/EF art. 9 stk. 1

<sup>176</sup> Lov nr. 520 Momslovens § 13 stk. 1 nr. 9 litra b,

<sup>177</sup> L 203, vedtaget som lov nr. 520 af 12 juni 2009

*momspligtigt. Det gælder f.eks. en virksomheds salg af en domicilejendom”.*

- *”Skatteministeriet anser ikke, at levering af fast ejendom, som udføres af en privat person, er omfattet af momspligten”.*
- *”Salg af en- og tofamiliehuse, ejerlejligheder og sommerhuse (nye bygninger), som har tjent til bolig for ejeren eller dennes husstand i en del af eller hele den periode, hvori ejeren har ejet ejendommen, er herefter ikke omfattet af momspligten”.*
- *”En persons frasalg ved udstykning af et areal, der har udgjort en del af det til den pågældendes private bolig tilhørende grundareal, er som udgangspunkt ikke omfattet af momspligten som salg af en byggegrund”.*
- *”Salg af et areal, der har udgjort en del af det til den pågældendes private bolig tilhørende grundareal, er derimod omfattet af momspligten, hvis sælger foretager udstykning og salg af flere end 3 byggegrunde”.*

**Skatteministeriet vurdering:**

Ud fra de beskrevne faktiske forhold var det Skatteministeriets opfattelse, at spørger ikke udøvede økonomisk virksomhed i momsmæssige henseende, *”idet denne sag drejer sig om frasalg af et grundstykke som er erhvervet som en del af spørgers private ejendom. Spørger har ikke købt ejendommen med henblik på salg, men har overtaget grundstykket alene fordi, det er en del af det samlede ejendom”.*

**Skatteministeriet fortsatte i vurderingen:** *”Det er endvidere Skatteministeriets opfattelse, at hvis spørger, selv fortager udstykning af grundstykket med henblik på salg af flere end 3 byggegrunde, vil aktiviteten udgøre økonomisk virksomhed i momsmæssig henseende”.*

Skatteministeriet havde allerede inden momsloven trådte i kraft, skulle tage stilling til, hvordan loven skulle fortolkes. Ved sammenligning af de to bindende svar, er det tydeligt at se en forsigtighed i tilgangen til behandlingen af de stillede spørgsmål.

Lovgrundlaget for Skatteministeriets vurderinger er i begge tilfælde momslovens §§ 3, 4 og 13, stk. 1, nr. 9, litra b og momssystemdirektivets art. 9, stk. 1. Ved Skatteministeriets gennemgang af forarbejderne<sup>178</sup>, fremgår det heraf, at der foreslås en ophævelse af fritagelsen for levering af fast ejendom herunder byggegrunde. Videre i forarbejderne behandles, hvad der forstås ved en byggegrund. Der skal i begge bindende svar tages stilling til, om der udøves ”økonomisk virk-

---

<sup>178</sup> LBK 966 Momslovens §§ 3 og 4 og L 203, vedtaget som lov nr. 520 af 12 juni 2009

somhed" i momsmæssig forstand.

Til betragtningerne af, om der udøves "økonomisk virksomhed" i momsmæssig henseende i afgørelsen SKM2010.736.SR, frembringes en række punkter for, hvornår Skatteministeriet ikke anså et salg af fast ejendom, herunder byggegrunde som en udøvelse af økonomisk virksomhed, jf. gennemgangen af gældende ret i kapitel 2, omkring vigtigheden i den subjektive betragtning af begrebet "økonomisk virksomhed" i momssystemdirektivet art. 9 stk. 1, er disse betragtninger et anderledes subjektiv fortolkningsbidrag. I SKM2010.806.SR fremhæver Skatteministeriet momssystemdirektivets art. 9, stk. 1, og momsloven § 3. Hvor der skal vurderes, om spørger udøver "økonomisk virksomhed" i momsmæssig forstand, og som følge heraf betragtes som en "afgiftspligtig person". Jf. gennemgang af gældende ret i kapitel 2, syntes denne fremgangsmåde at være korrekt, dog fremkommer Skatteministeriet her med en anderledes fortolkning til den subjektive betragtning af, om der udøves "økonomisk virksomhed" i momsmæssig henseende. Ud fra begge bindende svar fremgår, at Skatteministeriet mener at have hjemmel til, at behandle disse økonomiske transaktioner anderledes end den subjektive fortolkning af momssystemdirektivets art. 9 stk. 1.

Betragtningerne som Skatteministeriet benytter i SKM2010.736.SR ligner de betragtninger som Skatteministeren gav udtryk for i en pressemeddelelse fra den 12. oktober 2010<sup>179</sup>, "Ingen moms på salg af private boliger", som udkom på baggrund af indkommende hørringssvar fra bekendtgørelsen og vejledningen. Skatteministeriets fortolkning af SKM2010.806.SR om spørger driver "økonomisk virksomhed" i momsmæssig henseende, ligner dele fra den anden pressemeddelelse<sup>180</sup>.

Skatteministeriet bestemmer herefter i SKM2010.736.SR, at spørger driver økonomisk virksomhed i momsmæssig henseende. Grundlaget for denne vurdering kommer blandt andet fra de ovenstående betragtninger, og spørger bliver af den grund anset som afgiftspligtig person.

I SKM2010.806.SR har Skatteministeriet en anden opfattelse. Her anses spørger ikke som afgiftspligtig person, der udøver økonomisk virksomhed i momsmæssig henseende. Dog tilføjer Skatteministeriet, at hvis spørger selv fortager udstykning af grundstykket med henblik på salg af "flere end 3 byggegrunde", vil aktiviteten udgøre økonomisk virksomhed i momsmæssig henseende.

---

<sup>179</sup> Meddelelsen fremgår som "historisk dokument" på SKATs hjemmeside, dette er observeret den 14. april 2012. Dokumentet er ændret til et "historisk dokument" mellem 15. marts 2012 og den 14. april 2012, dermed fremgik disse meddelelser ikke som historisk da dette bindende svar blev afgivet.

<sup>180</sup> <http://www.skm.dk/presse/andrenyheder/8376.html>

Ovenstående betragtning om "3 byggegrunde" syntes også at være anvendt i Skatteministeriets udtalelser fra den 2. december 2010. Dog synes disse udtalelser ikke at stemme overens med dette speciales gennemgang af gældende ret i kapitel 2, hvoraf der fremgår, at der ikke findes en bemyndigelsesparagraf i momsloven eller ændringsbekendtgørelsen til Skatteministerens<sup>181</sup> til at fastlægge nærmere kriterier for, hvornår borgere eller virksomheder ifaldes momspligt, således som momssystemdirektivet giver medlemsstaterne hjemmel til i art. 12, stk. 1. Dermed er der umiddelbart ikke hjemmel til at momspålægge 3 byggegrunde.

Det kan konkluderes, ud fra de to bindende svar i SKM2010.736.SR og SKM2010.806.SR, at Skatteministeriet benytter det korrekte lovgrundlag<sup>182</sup>, dog er Skatteministeriet fortolkning af momssystemdirektivet art. 9 stk. 1 betydelig ringe. Jf. kapitel 2 om gældende ret, er det heraf vigtigt, at fastslå omfanget af den "avgiftspligtig person" der udøver "økonomisk virksomhed" i momsmæssig henseende dette er i disse tilfældet ikke sket. Det bemærkes, at når skatteministeriet fortolker bestemmelser, bidrager Skatteministeriet i høj grad med andre faktorer, som Skatteministeriet ikke har hjemmel til at benytte.

Dermed henholder Skatteministeriet sig alene til spørgernes beskrevne faktiske forhold, ud fra et regelsæt som tilsyneladende kommer fra to pressemeddelelser.

Ud fra ovenstående betragtninger ses, at før Momslovens § 13. Stk. 1 nr. 9, litra b, trådte i kraft var praksis, at behandle bindende svar på området for salg af byggegrunde beregnet til bebyggelse, efter regelsæt som Skatteministeriet tilsyneladende ikke havde bemyndigelse til.

### SKM2012.242.SR HOLDINGSSELSKABET

Spørger er et holdingselskab, hvor aktiviteten består af passiv investering med børsnoteret værdipapirer. Holdingselskabet ejer 40 % af et datterselskab, som udøver samme aktiviteter. Hverken selskabet eller hovedaktionæren har tidligere udøvet næring med køb og salg af grunde eller ejendomme.

I august 2011 erhvervede holdingselskabet en ejendom, som efter en reovering skulle lejes ud. Selskabet erhvervede ejendommen fra et dødsbo, og der var ikke moms på købet. Fundamentet på ejendommen var af ringe stand, hvorfor spørger ansøgte kommunen om tilladelse, til at rive bygningen ned.

---

<sup>181</sup> jf. kapitel 1 omhandlede implementering af direktiver

<sup>182</sup> Momslovens §§ 3, 4 og 13 stk. 1 nr. 9 litra b. og momssystemdirektivet art. 9 stk. 1, andet led

Efter nedrivningen indhentede spørger, et tilbud fra en entreprenør om opførelse af et nyt parcelhus. Spørgers hensigt har herefter været, at opfører en ny bygning på grunden. Som følge af omkostningerne, ønskede selskabet at sælge grunden. Dette skete i november 2011. Ved besvarelsen er det lagt til grund, at den pågældende parcelhusgrund er at betragte som en byggegrund beliggende i byzone.

Spørger ønsker besvaret om grunden kan sælges uden moms.

**Grundlaget for Skatteministeriet vurdering:**

- Lovgrundlag; Momslovens<sup>183</sup> §§ 3 stk. 1, 4 og 13, stk. 1, nr. 9, litra b.
- Praksis, De forenede afgørelse C-180/10 og C-181/10.
- Til grund for lovgrundlaget, benytter myndighederne den juridiske vejledning 2012-1, afsnit D.A.3.1.4 om definition af økonomisk virksomhed jf. momssystemdirektivets art. 9, stk. 1.

Forarbejderne til momslovens § 3 (Lovforslag 124, folketingsåret 1993-94), samt momssystemdirektivets art. 2, stk. 1, litra a. og art. 9, stk. 1.

**Skatteministeriet Vurdering:**

Skatteministeriet finder, at selskabet ikke kan anses for at drive økonomisk virksomhed. Dermed vil spørger ikke vil blive omfattet af momspligt jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra b.

Lovgrundlaget for Skatteministeriets vurdering, er også i dette bindende svar momslovens<sup>184</sup> §§ 3, 4 og 13, stk. 1, nr. 9, litra b. Herefter ses, at Skatteministeriet ud fra de forenede afgørelser C-180/10 og C-181/10, forsøger at finde en videre fremgangsmåde for, om spørger er omfattet momslovens § 13, stk. 1, nr. 9. Dette ses, ved at Skatteministeriet tidligt i deres svar anvender en række præmisser fra de forenede afgørelse C-180/10 og C-181/10 som en "slags" juridisk ramme for behandlingen af svaret til spørger. Nedenfor skildres hvordan fremgangsmåden fremstår i svaret til spørger.

Det fremgår i præmis 45, at *"ifølge fast retspraksis kan erhvervelse og salg af et gode, ikke udgøre en udnyttelse af en vare med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter"*. I dommens præmis 43 refereres til momssystemdirektivets art. 9, stk. 1, hvoraf begrebet "afgiftspligtig person" er defineret i relation til begrebet "økonomisk virksomhed".

Dermed anvender Skatteministeriet de forenede afgørelse C-180/10 og C-181/10 til at vise, at

---

<sup>183</sup> Lov nr. 287 Momsloven

<sup>184</sup> Lov nr. 287 Momslovens § 13 stk. 1 nr. 9 litra b,

begrebet "afgiftspligtig person" skal defineres i forhold til "økonomisk virksomhed", og et "gode" ikke kan betragtes som en vare med henblik på opnåelse af indtægt af en "vis varig karakter". Skatteministeriet har hermed ud fra enkelte præmisser i afgørelsen gjort opmærksom på, at omfanget af disse begreberne skal fastslås, for en videre behandling af det bindende svar. Skatteministeriet benytter heraf en omvendt tilgang til bestemmelserne, ved at finde frem til bestemmelserne via enkelte præmisser i den forenede afgørelse C-180/10 og C-181/10.

Den måde Skatteministeriet videre behandler den subjektive fortolkning i momssystemdirektivet og den forenede afgørelse på, sker i en sammenblanding som nedenfor er beskrevet.

Begrebet "afgiftspligtig person" bliver anskuet efter vejledningen og momssystemdirektivet art. 2, stk. 1, litra a. Til at komme begrebet "økonomisk virksomhed" nærmere, henviser Skatteministeriet til Lovforslag 124, folketingsåret 1993-94 til momslovens § 3, hvoraf følgende fremgår: *"Økonomisk virksomhed omfatter ikke alene varig virksomhedsudøvelse, men også mere lejlighedsvis økonomiske transaktioner"*.

Ud fra disse betragtninger i lovforarbejderne, tyder det på at Skatteministeriet mener, at have hjemmel til at pålægge moms af mere "lejlighedsvis" transaktioner. Som allerede konkluderet i kapitel 2, har Danmarks lovgiver, ikke benyttet denne specielle hjemmel, som momssystemdirektivets art. 12, stk. 1, giver medlemslandene mulighed for. Som følge heraf kan Skatteministeriet ikke bruge disse forarbejder som hjemmel.

Vejledningen<sup>185</sup> bliver også brugt til at komme definitionen udøvelse af "økonomisk virksomhed" i momsmæssig henseende nærmere. Denne refererer til momslovens § 3 og momssystemdirektivets art. 9, stk. 1, men en nærmere subjektiv betragtning af bestemmelserne foretages ikke. Derimod konstateres ud fra momssystemdirektivet art. 2, stk. 1, litra a, at en levering skal være foretaget af en afgiftspligtig person. Denne bestemmelse bliver endvidere ikke fortolket.

Uden at komme bestemmelsernes subjektive betragtninger nærmere, og uden hjemmel i forarbejderne finder Skatteministeriet, at der i forlængelse af den forenede afgørelse C-180/10 og C-181/10 foreligger økonomisk virksomhed.

jf. nedenstående tilføjer Skatteministeriet endnu en betragtning

*"Der foreligger økonomisk virksomhed med salg af fast ejendom, hvis en sælger med henblik på salg, aktivt påbegynder at tage skridt mod en økonomisk udnyttelse af den faste ejendom gennem mobilisering af midler, der svarer til dem, der anvendes af en producent, handlende eller tjenesteyder. Det kan bl.a. bestå i gennemførelse af bygge- og anlægsarbejder på arealet og*

---

<sup>185</sup> Den juridiske vejledning 2012-1, afsnit D.A.3.4 "om definition af økonomisk virksomhed"

*gennemførelse af kendte markedsføringsmidler. Byggemodning, der består af etablering af infrastruktur i form af veje, belysning, kloak, vand- og elektricitetsforsyning mv., anses ligeledes som sådanne aktive skridt”.*

Dermed mener Skatteministeriet, at der er tale om økonomisk virksomhed i momsmæssig henseende, hvis spørger tager skridt mod en økonomisk udnyttelse af den faste ejendom gennem ”mobilisering af midler”. Skatteministeriet tilføjer endda ekstra betragtninger til, hvad ”mobilisering af midler” kan være, set i forhold til de betragtninger EU-Domstolens allerede har fastsat i præmis 39 og 40 i den forenede afgørelse C-180/10 og C-181/10. Ud fra disse præmisser ses, at Skatteministeriet ikke formår, at anvende bestemmelserne og afgørelsen korrekt. For at konstatere om der kan være tale om ”mobilisering af økonomiske midler”, skal Skatteministeriet først anvende indledende bestemmelser<sup>186</sup> for at fastslå, om der er tale om økonomisk virksomhed i momsmæssig henseende. Ved korrekt anvendelsen af disse 4 betingelser, skal den forenede afgørelse C-180/10 og C-181/10 præmis 37 – 41 tilsvarende tilføjes i de subjektive betragtninger i momssystemdirektivets art. 9, stk. 1. Alene af den grund, kan Skatteministeriet ikke referere enkelte præmisser ud af den forenede afgørelse, og samtidig udvide fortolkningen af begrebet ”mobilisering af midler”. Ud fra ovenstående konkluderes vigtigheden i at de enkelte præmisser i afgørelsen ikke kan læses for sig. Alle præmisser i denne EU-afgørelse indgår i en kontekst.

Skatteministeriet konstatere i deres svar til spørger, at det er en forudsætning, at den økonomiske udnyttelse af den faste ejendom, sker over en tilstrækkelig periode, der kan begrunde kriteriet, om opnåelse af indtægt af en ”vis varig karakter”. Kriteriet ”en vis varig karakter” som kommer fra momssystemdirektivet art. 9, stk. 1, bliver i den forbindelse ikke fortolket yderligere.

Skatteministeriet svarer dermed spørger:

*”Skatteministeriet finder, at når selskabet har foranlediget nedrivning af en bygning, vil det blive anset for at mobilisere midler, der svarer til dem, som eksempelvis anvendes af en producent, handlende eller tjenesteydelse, som eksempelvis gennemførelse af bygge- og anlægsarbejder jf. C-180/10 og C-181/10, men idet det kun vedrører en enkelt ejendom, og der efterfølgende kun vil ske et salg, vil selskabet i den konkrete situation ikke blive anset som afgiftspligtig person, fordi det enkeltstående salg ikke vil opfylde kriteriet om indtægter af en vis varig karakter”.*

Skatteministeriet kommer til sidst frem til, at spørger ikke skal anses som en afgiftspligtig per-

---

<sup>186</sup> jf. gældende ret i kapitel 2



son, dette er bestemt uden at samtlige omstændigheder herfor er foretaget. Dog tilføjer Skatteministeriet at, da salget kun berører en enkelt byggegrund, vil spørger ikke opfylde kriteriet om "indtægt af en vis varighed", som tidligere nævnt i kapitel 2 om gældende ret, ligger dette kriterium i den subjektive betragtning i momssystemdirektivet art. 9, stk. 1, og denne fortolkning har ikke været foretaget korrekt af Skatteministeriet<sup>187</sup>. Derfor synes denne begrundelse af være forkert.

Det konkluderes, at Skatteministeriets nye praksis ikke er i overensstemmelse med gældende ret. Dette nylige afsagte bindende svar, blev offentliggjort den 27. april 2012. Svaret er en ændring af praksis set, i forhold til de tidligere afgørelser SKM2010.736.SR og SKM2010.806.SR. Det ses, at Skatteministeriet er blevet opmærksomme på EU-Domstolens forenede afgørelse C-180/10 og C-181/10, dog fortolker og anvender Skatteministeriet ikke denne doms præmisser korrekt<sup>188</sup>. Lovgrundlaget herfor bliver endvidere ikke fortolket korrekt. I ovennævnte sag anslår Skatteministeriet ud fra EU-afgørelsen, at ud fra enkelte centrale begreber skal det fastslås, om spørger udøver økonomisk virksomhed. Skatteministeriet referere til forarbejderne uden behørig hjemmel i momssystemdirektivets art. 12, stk. 1. En nærmere subjektiv fortolkning, af begreberne som også findes i momssystemdirektivet foretages ikke yderligere, og dermed kommer Skatteministeriet ikke med præcise argumenter for, om spørger er omfattet momsloven § 13, stk. 1, nr. 9, litra b.

Ud fra ovenstående betragtninger ses, at praksis for området for salg af byggegrunde beregnet til bebyggelse, er lavet om efter regelsæt som Skatteministeriet tilsyneladende selv fastsætter. Det konkluderes dermed, at praksis ikke er i overensstemmelse med gældende ret.

---

<sup>187</sup> jf. den tidligere beskrevet metode for anvendelse af gældende ret

<sup>188</sup> jf. den tidligere beskrevet metode for anvendelse af C-180/10 og C-181/10

## KONKLUSION

EU-retten har forrang for national ret. Denne hierarkiske opdeling har betydning for retskildeværdien af afgørelser i momsmæssig henseende. EU- rettens fortolkningsprincipper er ikke anderledes end de benyttede ved den nationale domstol. Denne betragtning er vigtig i forhold til den retskildemæssige værdi, når det skal fastsættes, om der skal pålægges moms på et salg af en byggegrunde. Ved studier af retlige retsprincipper på momsområdet, er det af afgørende betydning at gennemgå momssystemdirektivet og EU-Domstolens praksis for præcist at fastslå bestemmelserne for en given transaktion.

De ovenstående grundlæggende betingelser er i dette speciale benyttet for at løse dette speciales problemformulering.

På baggrunden af problemformuleringen *"Hvad er gældende ret på området for salg af byggegrunde, og er de danske myndigheders praksis i overensstemmelse hermed"*, kan det på nedenstående anførte konkluderes følgende.

Det følger af den forenede afgørelse C-180/10 og C-181/10<sup>189</sup>, at momssystemdirektivets<sup>190</sup> art. 12, stk. 1, giver medlemsstaterne mulighed for at anse enhver, der lejlighedsvist udfører en transaktion henhørende under de i momssystemdirektivets art. 9, stk. 1, andet afsnit omhandlende former for virksomhed og især *"en enkelt levering af byggegrunde"*. Der er også konstateret, at Danmarks lovgiver ikke har implementeret hjemlen i momsloven, således som momssystemdirektivets art. 12, stk. 1, giver medlemsstaterne mulighed for jf. den forenede afgørelse C-180/10 og C-181/10<sup>191</sup> og C-102/08 SALIX<sup>192</sup>. Forarbejderne til momslovens § 3<sup>193</sup>, som er anvendt i de bindende svar, tillægges dermed ikke vægt, da bestemmelsen skal fremstå tilstrækkeligt specifik, præcis og klar i en lovramme<sup>194</sup>

Der er endvidere ikke givet en særlig bemyndigelsesparagraf i momsloven, til Skatteministeren således at denne kan fastlægge andre kriterier for, hvornår et salg af en byggegrund er en transaktion i momsmæssig henseende. Som følge heraf kan pressemeddelelserne

---

<sup>189</sup> C-180/10 og C-181/10 (præmis 30)

<sup>190</sup> Rådets direktiv 2006/112/EF

<sup>191</sup> jf. præmis 34

<sup>192</sup> jf. præmis 42

<sup>193</sup> Lovforslag 124, folketingsåret 1993-94 til momslovens § 3. *"økonomisk virksomhed omfatter ikke alene varig virksomhedsudøvelse, men også mere lejlighedsvis økonomiske transaktioner"*

<sup>194</sup> jf. C-102/08 SALIX. jf. den forenede afgørelse C-180/10 og C-181/10

aldrig bidrage som et særligt fortolkningsbidrag til i hvilket omfang salg af byggegrunde pålægges moms, således som meddelelserne ellers er anvendt i de bindende svar i SKM2010.736.SR og SKM2010.806.SR.

Da momsloven ikke indeholder denne særlige hjemmel, er gældende ret dermed, at en konkret vurdering skal fastslå, hvorvidt en given transaktion kan være afgiftspligtig i henhold til momssystemdirektivets art. 9, stk. 1, jf. C-180/10 og C-181/10, præmis 42.

Hertil opstiller Momslovens §§ 2, 3, og 4, de nærmere betingelser for momspligten.

- Transaktionen skal indebære en levering af en vare eller ydelse.
- Transaktionen skal ske mod et vederlag
- Transaktionen skal gennemføres af en afgiftspligtig person, som handler i denne egen- skab.
- Transaktionen skal sker i medlemsstaten.

Det er konstateret, at disse betingelser er grundlæggende for en videre anvendelse af momslovens bestemmelser som blandt andet fritagelsesbestemmelserne i § 13. Da en levering af en byggegrund er en undtagelse til § 13, stk. 1, nr. 9, skal fortolkningen af denne bestemmelse falder tilbage til de subjektive betragtninger i momslovens indledende bestemmelser. Herved skal det bestemmes, om en given transaktion af byggegrunde, er afgiftspligtig i henhold til momssystemdirektivets art. 9, stk. 1, jf. C-180/10 og C-181/10, præmis 42.

Disse betingelserne skal fortolkes i lyset af de bagvedliggende bestemmelserne i momssystemdirektivet art. 2, litra a, og art. 9, stk. 1, og EU-Domstolens retspraksis. Det bemærkes at den subjektive fortolkning af disse bestemmelser skal være afgørende for, om der er foretaget en levering, og at denne levering også skal være sket mod et vederlag. Det er også konstateret at transaktionen skal gennemføres af en afgiftspligtig person, som handler i denne egenskab. Momssystemdirektivets art. 9, stk. 1, bestemmer, at de former for "økonomisk virksomhed", der er omhandlet i stk. 1, alle er virksomhed som producent, handlende eller tjenesteydelser samt udnyttelse af materielle og immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en "vis karakter". Begrebet "økonomisk virksomhed" er særdeles bredt og udelukker som udgangspunkt ingen former for erhverv, bestemmelsen skal dog alligevel fortolkes i lyset af domspraksis. En økonomisk virksomhed i momsmæssig henseende må ikke udøves lejlighedsvist. Når det skal vurderes, om et gode er egnet til en udelukkende økonomisk udnyttelse, skal godet kunne opnå indtægt af en "vis varig karakter", heraf skal samtlige

objektive og konkrete omstændigheder undersøges i forbindelse hermed. I den forende afgørelse<sup>195</sup>, fremgår at erhvervelse og salg af et gode, ikke udgør en udnyttelse af en vare med henblik på opnåelse af indtægt af en vis varig karakter som omhandlende i momssystemdirektivets art. 9, stk. 1, idet det eneste afkast af sådanne transaktioner er et eventuelt udbytte ved et salg af varen. Momssystemdirektivets art. 2, stk. 1, litra a, bestemmer, at transaktionen er momspligtig, hvis den foretages af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab. En afgiftspligtig person, optræder ikke i alle henseender i denne egenskab, denne person kan også optræde i privat regi. Her har EU-Domstolen fastsat, at et salg af aktiver, der tilhører den private del, ikke skal pålægges moms.

Det kan hermed konkluderet, at en subjektive vurdering nærmere skal afgøre, om momslovens bestemmelser og de bagvedliggende EU-retlige bestemmelser på området for salg af byggegrunde er opfyldt. Ifølge vores analyse af de bindende svar i SKM2010.736.SR, SKM2010.806.SR og SKM2012.242.SR er det konstateret at Skatteministeriet benytter det korrekte lovgrundlag,<sup>196</sup> dog er Skatteministeriets fortolkningsbidrag til momssystemdirektivets art. 9, stk. 1, betydelig ringe. Dermed foreligger der ikke, en konkret vurdering af alle faktorer ved fortolkningen af, om det er en "afgiftspligtig person", der udøver "økonomisk virksomhed" i momsmæssig henseende. Denne anvendelse af EU-retten får afgørende betydning, da denne sondring som udgangspunkt er bestemmende for, om der skal pålægges moms ved salg af byggegrunde. Den subjektive fortolkning af bestemmelserne er i disse afgørelser ikke foretaget korrekt, og dermed stemmer myndighederne praksis ikke overens med gældende ret i disse afgørelser.

Efter offentliggørelsen af de bindende svar i SKM2010.736.SR og SKM2010.806.SR, er det konstateret, i den forendende afgørelse C-180/10 og C-181/10<sup>197</sup>, at Domstolen er fremkommet med yderligere fortolkningsbidrag, som skal tages i betragtning og tillægges vægt<sup>198</sup>. Dette betyder, at med til den subjektive betragtning, om en indehavers almindelig udøvelse af sin ejendomsret<sup>199</sup>, skal tillægges ekstra betragtninger til leveringen af en byggegrund.

I disse præmisser er det fastslået, at omfanget af salgene ikke er et kriterium for om transaktionen udgør økonomisk virksomhed. Udstykning af grunde, tidsrummet

<sup>195</sup> jf. C-180/10 og C-181/10 (præmis 45)

<sup>196</sup> Momslovens §§ 3, 4 og 13 stk. 1 nr. 9 litra b. og momssystemdirektivet art. 9 stk. 1, andet led

<sup>197</sup> jf. C-180/10 og C-181/10 (præmis 46)

<sup>198</sup> jf. C-180/10 og C-181/10 (præmis 37 – 41)

<sup>199</sup> jf. den subjektive betragtning i momssystemdirektivet art. 9 stk. 1

transaktionerne spænder over eller indtægten er for så vidt ikke et kriterium for, om at udøvelsen skal betragtes som økonomisk virksomhed<sup>200</sup>. Kontinuert salg kan også gennemføres, af erhvervsdrivende, der handler som privatpersoner.

Desuagtet gælder, at økonomisk udnyttelse af grundene gennem mobilisering af midler, der svarer til dem der anvendes af en producent, handlende eller tjenesteydelser således som i direktivets art. 9, stk. 1, ikke indgår som led i forvaltning af den berørtes personlige formue<sup>201</sup>. Sådan en udnyttelse kan bestå af gennemførelse af bygge- og anlægsarbejder på disse arealer og gennemførelse af kendte markedsføringsmidler. En levering af et grundstykke til bebyggelse betragtes i sådan et tilfælde ikke som en indehavers almindelig udøvelse af sin ejendomsret. En nærmere fortolkning af bygge- og anlægsarbejder og kendte markedsføringsmidler kommer domstolen ikke med i afgørelsen.

Dermed gælder at ved afgørelsen af, om en levering af en byggegrund er afgiftspligtig efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra b, skal betingelserne i momslovens indledende bestemmelser og det bagvedliggende direktiv være opfyldt. Alle subjektive betragtninger skal indgå i bestemmelserne. Hertil kommer, at i den præjudicielle EU-afgørelse C-180/10 og C-181/10 præmis 42, er det bestemt at til den subjektive fortolkning i momssystemdirektivet art. 9, stk. 1, skal tilføjes ekstra betragtninger ved fortolkningen af om leveringen af en byggegrund er afgiftspligtig. Dermed gælder, at opfylder en levering af en byggegrund ikke ovennævnte betingelser, vil denne transaktion som udgangspunkt ikke blive pålagt moms.

På baggrund af de analyserede bindende svar fra SKAT kan det konstateres, at de eksisterende fortolkningsbidrag på området er grundlæggende for at behandle et bindende svar korrekt.

Jf. ovenstående betragtninger er disse gældende ret i Danmark på området for salg af byggegrunde i momsmæssig henseende.

Efter de forenede afgørelse C-180/10 og C-181/10 blev offentliggjort den 15. september 2011. Er det konstateret i afgørelsen SKM2012.242.SR fra 27. april 2012 at myndighederne endnu ikke behandler bindende svar efter gældende ret.

Det konkluderes at myndighedernes praksis ikke er overensstemmende med gældende ret.

---

<sup>200</sup> jf. C-180/10 og C-181/10 (præmis 37 og 38)

<sup>201</sup> jf. C-180/10 og C-181/10 (præmis 39, 40 og 41)

## PERSPEKTIVERING

Vores speciale angiver, at til trods for en ændring i praksis<sup>202</sup> mangler skattemyndighederne hjemmel til at pålægge merværdiafgift på privates salg af byggegrunde.

Det havde været nærliggende at implementere momssystemdirektivets art. 12, stk. 1. Den præcise ordlyd i bestemmelsen "*lejlighedsvis levering*"<sup>203</sup> kunne indarbejdes under momslovens § 3, stk. 2. Hvor der i denne opremses positivt, hvem som ifalder momspligt, hvis der foretages en af de i bestemmelsens nævnte aktiviteter.

Det er påvist i dette speciale, at trods den manglende implementering i momssystemdirektivets art. 12, stk. 1, er de pågældende bindende svar ikke blevet behandlet efter gældende ret.

Derfor er Danmark fanget i en yderst prekær problematik. Denne åbner op for spørgsmålet, om staten vil ifalde erstatningspligt for de private, som er blevet pålagt moms af deres salg af byggegrunde. Konkret vides det ikke hvilke konsekvenser myndighedernes utilstrækkelige forvaltning efterfølgende har fået i det danske samfund.

Vi er bekendt med at Skatteministeriet d. 19. april 2012, sendte en domskommentar til den forende afgørelse C-180/10 og C-181/10, samt et styresignal som vedrører førstegangssalg af fast ejendom og salg af byggegrunde i høring. Høringsfristen afsluttet d. 1. maj 2012. Ved endt redaktion af dette speciale er ovenstående dokumenter ikke offentliggjort.

Vi forventer at myndighederne efterfølgende anvender gældende ret på området for salg af byggegrunde i momsmæssig henseende.

---

<sup>202</sup> Set gennem SKM2012.242.SR og SKM2012.265.SR

<sup>203</sup> Momssystemdirektivets art. 12, stk. 1

## ENGLISH SUMMERY

The common system of value added tax(VAT) applied to goods and services bought and sold in consumption purposes in the EU. The system of VAT Directive must ensure common rules for all member states so that the rules are easier to interpret ate from state to state. The system on VAT secures neutrality principle, which is a fundamental principle in EU law.

A standstill-clause gave the Member States opportunity to continue to exempt some different taxable activities. Referring to this, Denmark has been allowed to exempt all sales of immovable property.

From the 1<sup>th</sup> of January 2011 the standstill-clause was repealed as the amendment came into effect. This meant that the Danish Treasury had to make a new assessment on VAT liabilities for sale of new buildings and building plots.

A ruling from the European Court of Justice says that if member states apply VAT on individuals, must art. 12, 1 be implemented in the member states national law.

Another problem lies in the subjective assessment under VAT System Directive Art. 9, 1, hereby is an economic activity exercised. The scope of the concept of economic activity is crucial for the VAT law. Current law follows as above by the united case ruling C-180/10 and C-181/10.

In addition to this, the practise indicates that if a seller makes land development and sales of more than 3 building plots, will the seller be subjective to VAT. This leads to difficulties in order to meet the regulatory changes in Denmark.

Therefore must a review explain that the practise of the European Court is prevailing against Danish made practise, and show that the implementation of the Danish VAT law is incorrectly.

This thesis will in the light of legal sources determine what the law is. To do that, we must process all subject rules, which lies behind any law. Chapter one will describe the history of the VAT system and the Danish VAT law. Also we will explain how the amendment became realty, and view the Minister for Taxation opinion on this subject. In chapter two a thorough review of the 4 conditions for VAT liability in Denmark will be illuminated. Furthermore must the case emphasize The European Court grounds in current law. In the following, chapter 3, we want to detect how the Danish authority has handled certain specific binding response given by the Council of tax, in order to be compare this with current law. Hereby we want to conclude on our findings.

## LITTERATURLISTE

### **EU-lovgivning:**

Traktaten om den Europæiske Unions Funktionsområde

Rådets direktiv 67/277/EØF (1. direktiv)

Rådets 6. direktiv 77/388/EØF af 17. Maj 1977

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. November 2006

### **National lovgivning:**

Momsloven; Bekendtgørelse af merværdiafgiftsloven, LBK nr. 996 af 14. Oktober 2005

Skatteforvaltningsloven; Bekendtgørelse af skatteforvaltningen, LBK 175 af 23. Februar 2010

Lov nr. 363 af 14. Maj 1992

Lov nr. 375 af 18. Maj. 1995

Lov nr. 520 af 12. juni 2009

Bekendtgørelse 1370 af 10. december 2010

Lovforslag nr. L203:

1. LFF2008-2009.I.203 (22.april 2009)
2. LFB2008-2009.I.203 (18.maj 2009)
3. LFV2008-2009-I-203 (28. Maj 2009)



**EU-domme:**

C-89/81 Hong Kong Trade

C-268/83 Rompelman

C-50/87 Kommissionen mod Frankrig

C-291/92 Dieter Armbrecht

C-110/94 Inzo

C-155/94 Wellcome Trust Ltd.

C-230/94 Renate Enkler

C-317/94 Elida Gibbs

C-415/98 Laszlo Bakcsi

C-142/99 Floridienne og Berginvest

C-77/01 EDM

C-185/01 Auto Lease

C-102/08 SALIX

Den forenede afgørelse C-180/10 og C-181/10

**Nationale afgørelser:**

SKM2010.736.SR

SKM2010.806.SR

SKM2012.242.SR

**Forfatter:**

Evald, Jens

Høffner, Peter

Jensen, Dennis Ramsdahl

Johansen, Flemming Lind

Jørgensen, Lars Loftager; Pedersen,

Børge Aagaard; Rasmussen, Lars

Michelsen, Aage; Aksholt, Steen;

Bolander, Jane; Engsig, John

Nielsen, Ruth; Tvarnø, Christina D.

Pedersen, Jan; Sliggard, Kurt;

Winther-Sørensen, Niels; Bundgaard,

Jakob; Jeppesen, Inge Langhave; Krezel,

Malene; Pedersen, Susanne

Pedersen, Søren Engers; Andersen,

Merete

Poul Runge

Stensgaard, Henrik

Sørensen, Karsen Engsig og Nielsen,

Wegner, Morten

**Titel:**

Retskilderne og den juridiske metode, 2. Udgave

Jurist- og økonomforbundets forlag, 2000

Momsfritagelse – nationale krav til udbydere

Handelshøjskolen i Århus, 2006

Merværdiafgiftssystemet

Jurist- og økonomforbundets forlag, 2004

Momssystemdirektivet

Forlaget Thomson, 2008

Momsloven med kommentarer og EU-henvisninger

5. Udgave, Forlaget Thomson, 2007

Lærebog om indkomstskat, 13. udgave

Jurist- og økonomforbundets Forlag, 2009

Retskilder & retsteorier, 3. revideret udgave

Jurist- og økonomforbundets forlag, 2011

Skatteretten 1

Thomson Reuters, 2009

Moms 2 – fritagelser og lønsum, 3. Udgave

Thomson Reuters Professional A/S, 2010

Jurist- og økonomforbundets forlag 2008

Fradragsret for merværdiafgift

Jurist- og økonomforbundets forlag, 2004

EU-retten – forkortet udgave

Jurist- og økonomforbundets forlag, 2008

Juridisk metode, 3. udgave

Jurist- og økonomforbundets forlag, 2000

**Diverse:**

Skatteministerens pressemeddelelse *Ingen moms på privates salg af boliger*

Udgivet d. 12. Okt. 2010

<http://www.skm.dk/presse/pressemeddelelser/ministeren/ingenmomspaasalgaforprivatesboliger.html>

Skatteministeriet pressemeddelelse *Vejledningen om moms på fast ejendom er klar,*

Udgivet d. 2. Dec. 2010, downloadet den 4.maj 2012

<http://www.skm.dk/presse/andrenyheder/8376.html>

SKATs vejledning E nr. 191 *Om moms på salg af byggegrunde*

<http://www.skat.dk/SKAT.aspx?old=76662>

Skatteministeriet, downloadet den 4. maj 2012

[http://www.skm.dk/tal\\_statistik/provenuoversigter/672.html](http://www.skm.dk/tal_statistik/provenuoversigter/672.html)

Lovforslag 2008-2009

[http://www.ft.dk/Dokumenter/Vis\\_efter\\_emne/16.aspx?session=&caseType=-1&subject=16&startDate=20090204&endDate=20090605&sortColumn=&sortOrder=&startRecord=&numberOfRecords=&totalNumberOfRecords=#dok](http://www.ft.dk/Dokumenter/Vis_efter_emne/16.aspx?session=&caseType=-1&subject=16&startDate=20090204&endDate=20090605&sortColumn=&sortOrder=&startRecord=&numberOfRecords=&totalNumberOfRecords=#dok)

Foreningen for statsautoriseret revisorer, høringsvar

<http://www.skm.dk/lovforslag/hoeringssvar/7536/fsr/>

Forårspakken 2.0 – Vækst, klima, lavere skat 2009

<http://www.stm.dk/publikationer/foraarspakke/index.htm>

## BILAG 1 – TIDSLINIE

Feb.(slutningen) 2009 – Forårspakken fremlægges

Marts 19. – 26. (Forårspakken i høring)

Folketingets behandling,

datolinje(<http://www.ft.dk/samling/20081/lovforslag/L203/tidsplan.htm#dok>)

- Fremsat 22-04-2009(**LLF2008-2009.I.203**)
- 1. behandlet / henvist til udvalg 30-04-2009
- Deputation 06-05-2009
- Deputation 07-05-2009
- Frist for spørgsmål 07-05-2009
- Frist for svar 14-05-2009
- Frist for politiske bem. og ÆF 14-05-2009
- Deputation 18-05-2009
- Politisk drøftelse 18-05-2009
- Betænkning afgivet 18-05-2009(**LFB2008-2009.I.203**)
- 2. behandlet/direkte til 3. behandling 26-05-2009
- 3. behandlet, vedtaget 28-05-2009 (**FFV2008-2009.I.203**)

12. juni 2009 – Lov nr. 520(ændringslov)

23. September 2010: Udkast til vejledningen ”Moms på salg af nye bygninger og byggegrunde” og ændringsbekendtgørelsen(lov nr. 1370) sendes i høring (høringsfrist: 5/10-2010)

12. oktober 2010: Pressemeddelelsen ”Ingen moms på salg af privates boliger” offentliggøres(skatteministeren)

2. december 2010: Vejledningen ”Moms på salg af nye bygninger og byggegrunde” offentliggøres

10. december 2010: Ændringsbekendtgørelsen lov nr. 1370 offentliggøres

1. januar 2011: Loven træder i kraft

28. marts 2011: Nyeste momslov(LBK2011287)

## BILAG 2 – REFERAT AF DE FORENEDE PRÆJUDICIELLE AFGØRELSER C-180/10 OG C-181/10

Afgørelserne omhandler præjudicielle spørgsmål vedrørende begrebet afgiftspligtig person ved sag af byggegrunde, vedrørende fortolkningen af art. 4, 9 og 12 i momsordningsdirektivet.

Anmodningerne er indgivet under to polske sager. Første sag C-180/10, er mellem J. Slaby og Minister Finansow (Finansministeriet). Anden sag er mellem ægteparret Kuc' og Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (Direktør for skattemyndighederne i Warszawa).

### **Jus:**

Momsordningsdirektivet art. 2, stk.1, litra a, art. 9, stk.1, art. 12, stk.1 og 3

Polke nationale bestemmelser: momsloven art. 15, stk.1, 2, 4 og 5, samt momsloven art. 43 stk. 1, nr. 3 og 9

### **Tvisterne i hovedsagerne:**

Første forelæggende **sag C-180/10**, omhandler privatpersonen J. Slaby der i 1996 erhvervede et areal, der jf. lokalplanen var landbrugsjord. J. Slaby udøvede ikke økonomisk virksomhed. I 1997 ændredes lokalplanen således, at arealet blev udlagt til bebyggelse. Som følge heraf udstykkede J. Slaby 64 parceller, som løbende blev solgt til private.

I 2007 ønskede J. Slaby at få oplyst af Finansministeriet, om leveringen af de solgte byggegrunde skulle betragtes som momspligtige transaktioner. Finansministeriet oplyste, at de omhandlede transaktioner i henhold til momsloven udgjorde en økonomisk virksomhed (præmis 15).

J Slaby appellerede til Wojewodzki Sad Administracyjny (skattemyndighederne), der fastslog, at arealet har været udlagt til landbrugsdrift, og dette areal havde derfor tjent til udøvelse af økonomisk virksomhed. Skattemyndighederne fremlagde dermed følgende præjudicielle spørgsmål: *"Er en fysisk person, der har udøvet landbrugsvirksomhed på et bestemt areal, men som senere som følge af en ændring af lokalplanen, der ikke er udtryk for hans vilje – har indstillet denne aktivitet og omdannet ejendommen til privat formue, og herefter udstykket arealet grundstykker beregnet til ferieboligbebyggelse og påbegyndt salget heraf, af denne grund en momspligtig person som omhandlet i momsordningsdirektivets art. 9, stk.1, der har pligt til at beregne moms af sin handelsvirksomhed"?* (præmis 18).

Anden forelæggende **sag C-181/10**, omhandler ægteparret Kuc', som ejede en landbrugsbedrift, der var erhvervet som landbrugsareal. Frem til slutningen af 2006 anvendte parret arealet til landbrugsvirksomhed med hesteopdræt og senere dyrkning af afgrøder til foder. Ægteparret

blev i 2004 registreret som momspligtige af deres bedrift, selv om bedriften ifølge dem selv var en del af deres privat formue. Efter en ændring i lokalplanen, hvor arealet blev udlagt til bebyggelse, begyndte ægteparret at sælge dele af bedriften. Ifølge Ægteparret Kuc' skulle, disse leveringer ikke være momspålagt, idet de hidrørte fra deres private formue. Det lokale skatte- og afgiftskontor var af den opfattelse, at ægteparret Kuc's salg af arealerne var momspligtige.

Ægteparret ankede denne afgørelse til Wojewodzki Sad Administracyjny. Skattemyndighederne fremlagde dermed to præjudicielle spørgsmål, hvoraf spørgsmål to har relevans i denne sammenhæng.

*”Skal en standardsatslandbruger – som omhandlet i momssystemdirektivets, der sælger parceller, som han tidligere har benyttet til sin landbrugsvirksomhed, og som i kommunens lokalplan er udlagt til bebyggelse med boliger og forretninger, men som blev erhvervet som momsfrit landbrugsareal, i bekræftende fald, anses for en momspligtig person, der har pligt til at beregne moms af salget efter de almindelige regler?” (præmis 25).*

#### **EU-Domstolen udtalte:**

Momsdirektivet art. 12 stk. 1, giver medlemsstaterne mulighed for, som afgiftspligtig person at anse enhver, der lejlighedsvist udfører en transaktion hidrørende momsdirektivets art. 9 stk. 1, omhandlende former for virksomhed og især levering af byggegrunde.

EU-Domstolen udtaler i præmis 34, at det ikke fremgår af ordlyden i den polske momslov, at der er gjort brug af denne bestemmelse. Denne bestemmelse er en mulighed for medlemsstaterne, og for at udnytte denne mulighed skal medlemsstaterne beslutte at anvende bestemmelsen der foreligger en generel retlig ramme, der sikrer en fuldstændig og tilstrækkeligt klar og præcis anvendelse af direktivet.

Såfremt den nationale ret fastslår, at den pågældende medlemsstat har gjort brug af bemyndigelsen fastsat i momsdirektivets art. 12 stk. 1, skal en levering af en byggegrund anses for momspligtig i medfør af den nationale bestemmelse uanset transaktionen permanente karakter eller spørgsmålet om, hvorvidt personen driver økonomisk virksomhed. Dette er forudsat at transaktionen ikke udgør indehavers almindelige udøvelse af sin ejendomsret. En indehavers almindelige udøvelse af sin ejendomsret kan ikke i sig selv betragtes som økonomisk virksomhed (præmis 36).

Antallet og omfanget af et salg er ikke i sig selv afgørende i de foreliggende tilfælde. Omfanget

af et salg kan ikke være et kriterium for en sondring mellem, en som privatperson handlende erhvervsdrivendes aktiviteter, der falder uden for direktivets anvendelses område, og en erhvervsdrivendes aktivitet, hvis transaktioner udgør økonomisk virksomhed. Et betydeligt salg kan også gennemføres af erhvervsdrivende, der handler som privatpersoner ( præmis 37).

Forhold der berører forud for en overdragelse, som udstykning af grunden med henblik på at få en bedre samlet pris, er ikke afgørende. Tidsrummet hvoraf transaktionerne spænder, eller størrelsen af indtægten kan indgå som led i forvaltningen af den privates formue (præmis 38).

EU-retten slår fast, at økonomisk udnyttelse af grundene gennem mobilisering af midler, der svarer til dem der anvendes af en producent, handlende med tjenesteydelser således som i direktivets art. 9 stk. 1, indgår ikke som led i forvaltning af den berørtes personlige formue. Denne udnyttelse kan bestå af gennemførelse af bygge- og anlægsarbejder på disse arealer og gennemførelse af kendte markedsføringsmidler. Sådanne tiltag indgår ikke sædvanligvis som led i personlig formueforvaltning. En levering af et grundstykke til bebyggelse betragtes i sådan et tilfælde ikke som en indehavers almindelig udøvelse af sin ejendomsretten (præmis 41).

Hvis Polen ikke har benyttet sig af muligheden i momsdirektivets artikel 12, stk. 1, ville der være anledning til at undersøge, om den i hovedsagen omhandlede transaktion er afgiftspligtig i henhold til momsdirektivets artikel 9, stk.1. Efter denne bestemmelses ordlyd er begrebet afgiftspligtig person defineret i relation til begrebet økonomisk virksomhed. Det er nemlig eksistensen af en sådan virksomhed, der begrundet kvalifikationen som afgiftspligtig person (præmis 42 og 43).

Erhvervelse og salg af et gode, er ikke udnyttelse af en vare med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, idet det eneste afkast af sådanne transaktioner er et eventuelt udbytte, og disse transaktioner kan således i princippet ikke i sig selv være økonomisk virksomhed (præmis 45). Kriterierne i præmis 37-41 finder anvendelse.

Domstolen kendte for ret:

Levering af et grundstykke beregnet til bebyggelse skal anses for merværdiafgiftspligtig i medfør af en medlemsstats nationale lovgivning, såfremt denne stat har gjort brug af den mulighed, der

er fastsat i momssystemdirektivet art. 12, stk.1 Uanset transaktionens permanente karakter eller spørgsmålet om, hvorvidt personen, der har foretaget leveringen, driver virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder – forudsat at transaktionen ikke udgør en indehavers almindelige udøvelse af sin ejendomsret.

En fysisk person, der har udøvet landbrugsvirksomhed på et bestemt areal, som senere – som følge af en ændring af lokalplanen, der ikke er udtryk for personens vilje – er blevet omdannet til grundstykker beregnet til bebyggelse, skal, når vedkommende påbegynder salg af jordarealet, ikke anses for merværdiafgiftspligtig i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i momssystemdirektivet art. 9, stk.1, og art. 12, stk.1, såfremt salget indgår som led i forvaltningen af personens personlige formue.

Såfremt personen derimod med henblik på gennemførelse af salget aktivt påbegynder at tage skridt mod en økonomisk udnyttelse af grunde gennem mobilisering af midler, der svarer til dem, der anvendes af en producent, handlende eller tjenesteyder – som omhandlet i artikel 9, stk.1, skal personen betragtes som udøvende økonomisk virksomhed i den nævnte artikels forstand, og skal følgelig anses for en merværdiafgiftspligtig person.