

Moms på fast ejendom

VAT on real property

Kandidatspeciale

Forfattere:

Louise Enok
cand.merc.aud.

Niclas Kjær Karlsen
0cand.merc.aud.

Vejleder:

Jette Thygesen
Syddansk Universitet, Kolding

Tro og loveerklæring

Det erklæres herved på tro og love, at undertegnede egenhændigt og selvstændigt har udformet denne rapport. Alle citater i teksten er markeret som sådanne, og rapporten eller dele af den har ikke tidligere været fremlagt i anden bedømmelsessammenhæng.

9. november 2019

Louise Enok

Niclas Kjær Karlsen

English abstract

The subject of this thesis is VAT on real property.

All goods and services provided against remuneration by a taxable person are basically taxable pursuant to section 4 of the Danish Value-added Tax Act. However, there are a number of exemptions. The VAT exemptions are described in section 13 of the Danish Value-added Tax Act. A number of the VAT exemptions are subject to interpretation which gives rise to various practical issues. VAT on real property is one of the exemptions that gives rise to many practical questions as the area is very complex, and there are no clear guidelines.

In order to shed light on the practical issues relating to VAT on real property, we have chosen a fictive case that illustrates the relevant areas of the subject. In the fictive case, we will act as advisers for the case enterprise; we are to advise the case enterprise on VAT issues under current VAT legislation.

The case enterprise is called NL Byg ApS. NL Byg ApS's key activity is the construction/purchase, sale and lease of residential properties in Denmark.

Overall, we will consider four different issues based on our case enterprise. The issues relate to the following areas:

- Purchase of land and buildings
- Construction of residential properties
- Lease of residential properties
- Sale of residential properties

Our case enterprise, NL Byg, purchases land and buildings. However, the seller is to decide whether the delivery is VATable. We have therefore turned the issue upside down and investigated whether NL Byg may expect their acquisitions of land and buildings to be VATable. Subsequently, we investigated which VAT treatment NL Byg is to adopt in respect of the acquisition of land and buildings that are to be used for the construction of new residential properties.

Basically, the sale of real property is VAT exempt; however, in exceptional cases VAT is to be settled on the sale of building sites and new buildings.

In recent years, the VAT treatment of building sites has given rise to major challenges.

A taxable person providing a building site must settle VAT on the delivery in accordance with section 13(1)(9)(b). The issue is assessing when the land constitutes a building site subject to VAT and then whether the provider is a taxable person.

We have examined a number of EU rulings in order to assess when land constitutes a building site. The rulings define the distinction between VATable building sites and VAT-exempt undeveloped land and between VATable building sites and VAT-exempt buildings including land. The examination of the EU rulings showed that there is particular uncertainty about the definition for VAT purposes of a building site when an existing building is demolished at the time of delivery to the buyer.

We determined that municipalities basically act as taxable persons in connection with the delivery of building sites when considering whether the sellers of the building sites are taxable persons.

Consequently, NL Byg may expect its acquisitions of building sites to be subject to VAT.

NL Byg may deduct input VAT as NL Byg acquires building sites with a view to constructing residential properties that are subsequently to be sold. Another use of the building sites may change the VAT deductibility. This is illustrated in issue 4.

When NL Byg is to construct residential properties, the question arises how the construction is to be treated for VAT purposes. According to the case description, NL Byg uses both own workmen and sub-suppliers for the construction of the residential properties.

In order to counter distortion of competition, construction VAT has been introduced which is VAT to be calculated on the value of own work (construction for own account) carried out in connection with the construction of buildings. Construction is comprised by the rules on construction VAT if a sales agreement relating to the construction does not exist prior to the casting of the base. If a sales agreement exists prior to the casting of the base, the construction

is to be treated according to the general VAT rules. If both own and external workmen are used, construction VAT is only to be calculated on the value of own work.

The challenge relating to construction VAT is the determination of the value of own work. Basically, the value is to be determined at the value that a non-related party should have paid for the work performed. As NL Byg does not construct buildings for other parties, the value of own work is to be determined at cost with addition of a profit mark-up general to the construction industry for the construction of such buildings. The determination of the profit mark-up has resulted in a number of old VAT rulings, where it was established that the mark-up is to be determined individually for each construction based on a specific assessment. A decisive factor is for the mark-up to comply with the industry norm and also provide an adequate contribution margin for the construction to be profitable.

Finally, it should be emphasised that both construction VAT and input VAT on work performed by sub-suppliers are fully deductible for NL Byg as long as the intention is to sell the residential property when the construction has been completed.

This thesis only concerns the lease of residential properties (VAT exempt) and, therefore, our case enterprise cannot be voluntarily registered for VAT purposes. If residential properties are constructed for the purpose of sale, input VAT has been deducted in connection with the construction. When subsequently the properties change to VAT-exempt lease, a VAT adjustment liability arises. NL Byg may apply the VAT adjustment liability rules if it can prove that the original intention was sale and not lease. There are moreover indications that the VAT adjustment liability rules do not apply until the year following the year of acquiring the property. If these two conditions are not met, NL Byg may risk having to repay the deducted input VAT as a lump sum instead of over a 10-year period.

When selling residential properties, it is important to distinguish between whether the residential property has been constructed for the purpose of sale or lease. It is moreover also important for VAT purposes to distinguish between new and old buildings. As a taxable person, such considerations are important as it is crucial as to whether the sale of the property is VATable or not. If NL Byg sells its newly constructed properties immediately upon completion and the intention was to sell the properties, the sale is VATable. When NL Byg leases its newly

constructed properties and subsequently sells them, the sale is VATable if it takes place within the first five years after the completion of the buildings. If properties are sold five years after the completion of the buildings, the sale may be effected exempt of VAT. If NL Byg wants to construct properties with a view to leasing but instead sells the properties after having leased them, the sale may be effected exempt of VAT irrespective of the timing of the sale where NL Byg can prove that the original intention was to lease the properties.

Indholdsfortegnelse

Tro og loveerklæring	1
English abstract	2
1.0 Indledning	9
1.1 Casebeskrivelse	9
1.2 Problemformulering	11
1.3 Afgrænsning	11
1.4 Begrebsdefinitioner og forkortelser	13
1.5 Metodemæssige overvejelser	13
1.5.1 Anvendelse af kilder	13
1.6 Retskildehierarkiet	14
1.6.1 EU retskilder	14
1.6.2 Nationale retskilder	15
1.6.3 Sammenspil mellem EU-retskilder og nationale retskilder	17
1.7 Opgavestruktur	19
2.0 Generelle momsmæssige forudsætninger for specialet	22
2.1 Det afgiftspligtige område (ML kapitel 1)	22
2.2 Afgiftspligtige personer (ML kapitel 2)	23
2.3 Afgiftspligtige transaktioner (ML kapitel 3)	23
2.4 Stedet for afgiftspligtige transaktioner (ML kapitel 4)	24
2.5 Afgiftspligtens indtræden (ML kapitel 5)	24
2.6 Fradrag (ML kapitel 9)	25
2.7 Betalingspligtige personer (ML kapitel 11)	25
2.8 Registrering (ML kapitel 12)	26
3.0 Definition af fast ejendom	26
4.0 Problemstilling 1: Momsmæssig behandling af anskaffelse af grunde og bygninger	27
4.1 Hvornår er en levering af en grund eller bygning momspligtig?	28
4.1.1 Sondring mellem byggegrunde og ubebyggede grunde	30
4.1.1.1 Gemeente Emmen - C-468/93	31
4.1.1.2 Woningstichting Maasdriel - C-543/11	34
4.1.1.3 Danske fortolkningsbidrag af byggegrund	38
4.1.2 Sondring mellem byggegrunde og bygninger med tilhørende jord	39
4.1.2.1 Grunde med bygninger til nedrivning	40
4.1.2.1.1 Don Bosco Onroerend Goed BV - C-461/08	41
4.1.2.1.2 KPC Herning - C-71/18	45

4.2 Er sælger afgiftspligtig af salget?	57
4.2.1 Sondring mellem afgiftspligtige og ikke-afgiftspligtige personer	58
4.2.1.1 SKM2014.779.SR - Kommunes salg af byggegrunde	59
4.3 Kan køber (NL Byg) fradrage en eventuel købsmoms, som er pålagt anskaffelsen?	60
4.4 Delkonklusion problemstilling 1	61
5.0 Problemstilling 2: Momsmæssig behandling af opførelse af beboelsesejendom på erhvervet byggegrunde	64
5.1 Sondring mellem opførelse ved egen eller fremmed regning	64
5.1.1 Opførelse ved egen regning - byggemoms	66
5.1.1.1 Fastsættelse af normalværdi i relation til byggemoms	67
5.2 Delkonklusion problemstilling 2	69
6.0 Problemstilling 3: Den momsmæssige behandling af udlejning af beboelsesejendomme	70
6.1 Hvordan skal NL Byg momsmæssigt behandle udlejning af beboelsesejendomme?	70
6.1.1 Definition af udlejning i momsmæssigt henseende	70
6.1.2 Momsregistrering eller ej?	71
6.1.2.1 Erhvervsmæssig udlejning	71
6.1.2.1.1 Boligformål	72
6.1.2.1.1.1 K/S Sanexco Invest (TfS1998.708.ØLD)	72
6.1.3 I relation til NL Byg	74
6.2 Hvordan skal den allerede fradraget købsmoms behandles, når den oprindelige hensigt var salg?	75
6.2.1 Momsreguleringsforpligtelse	75
6.2.2 Kan NL Byg risikere at skulle tilbagebetale købsmomsen, der er fratrasket i forbindelse med opførelsen, med det samme, når ejendommene overgår til udlejning?	77
6.2.2.1 Objektive beviselementer i relation til salg (ihærdigt forsøg på salg)	78
6.2.2.2 Fra salg til udlejning i efterfølgende regnskabsår	79
6.2.3 I relation til NL Byg	81
6.3 Delkonklusion problemstilling 3	81
7.0 Problemstilling 4: Salg af beboelsesejendomme	83
7.1 Hvordan skal NL Byg momsmæssigt behandle salg af beboelsesejendomme, som var opført/erhvervet med hensigt på salg?	84
7.1.1 Nye bygninger	84
7.1.1.1 Levering af nye bygninger	85
7.1.1.2 Levering af nye bygninger med tilhørende jord	87
7.1.2 Levering af til- og ombyggede bygninger	87
7.1.2.1 J.J. Komen, Sag C-326/11	90
7.1.3 I relation til NL Byg	93

7.2 Hvordan skal NL Byg momsmæssigt behandle salg af beboelsesejendomme, som var opført med hensigt på salg, men har været udlejet inden salg?	94
7.2.1 Salg inden for 5 år (ny bygning)	94
7.2.2 Salg efter 5 år (gammel bygning)	95
7.2.2.1 Overdragelse af momsreguleringsforpligtelse	95
7.2.3 I relation til NL Byg	96
7.3 Var den momsmæssige problemstilling anderledes, såfremt NL Byg opførte beboelsesejendomme med hensigt på momsfri udlejning, men alligevel ender med at sælge efter en periode med udlejning?	97
7.3.1 SKM2016.105.SR – Bindende svar	99
7.3.2 Afgørelser i Landsskatteretten (SKM2019.294.LSR og SKM2019.295.LSR)	102
7.3.2.1 SKM2019.294.LSR	102
7.3.2.2 SKM2019.295.LSR	105
7.3.2.3 Fælles karaktertræk for afgørelserne (SKM2019.294.LSR og SKM2019.295.LSR)	108
7.3.3 Fremtidens praksis	109
7.3.4 I relation til NL Byg	109
7.4 Delkonklusion problemstilling 4	110
8.0 Konklusion	114
9.0 Litteraturliste	123
10.0 Bilag	128

1.0 Indledning

Moms er en forkortelse af meromsætningsafgift, som er en indirekte skat, der pålægges transaktioner. I Danmark blev momsen indført i 1967, hvor afgiften var 10 %¹. Siden 1992 har momsen været 25 % i Danmark². Da momsen er EU-harmoniseret, er moms i alle medlemslande reguleret på baggrund af det gældende momssystemdirektiv³. Da reglerne ikke altid er helt entydige, kan der opstå fortolkningsproblemer, hvilket har givet anledning til at stille præjudicielle spørgsmål til EU-domstolen.

I Danmark reguleres momsen af momsloven, som er en implementering af momssystemdirektivet. I momsloven reguleres, hvilke personer og transaktioner, som er momspligtige. Det fremgår af momslovens § 13, at det ikke er alle transaktioner, som er momspligtige. Tidligere har der i Danmark blandt andet været momsfritagelse på salg af alle typer af fast ejendom. I januar 2011⁴ blev den danske momslov ændret for at harmonisere med EU's momssystemdirektiv. Efter ændringerne i momsloven blev salg af byggegrunde og nye bygninger til momspligtige transaktioner. Moms på fast ejendom er herefter en af de momsområder, der giver anledning til en række tvivlsspørgsmål i praksis, da lovændringen gav anledning til fortolkning af gældende ret.

For at udlede gældende ret omkring moms på fast ejendom, har vi valgt at tage udgangspunkt i en fiktiv casevirksomhed, som belyser en række problemstillinger, der blandt andet er opstået på baggrund af lovændringen af momsloven. I den fiktive case vil vi fungere som rådgiver for casevirksomheden, hvor vi skal rådgive casevirksomheden omkring momsmæssige problemstillinger inden for gældende momsret.

1.1 Casebeskrivelse

NL Byg ApS blev grundlagt i 2012. Selskabets ejes 100 % af de to direktører Niels og Lasse Nielsen, som er brødre. Begge brødre er uddannet håndværkere og er ansvarlige for den daglige drift i selskabet. Inden brødrene stiftede selskabet NL Byg ApS var de ansatte i en

¹ http://denstoredanske.dk/Samfund,_jura_og_politik/%C3%98konomi/Finanspolitik/moms

² http://denstoredanske.dk/Samfund,_jura_og_politik/%C3%98konomi/Finanspolitik/moms

³ <https://skat.dk/skat.aspx?oid=1921151>

⁴ <https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=124560>

større byggevirksomhed, hvor de fik meget erfaring indenfor byggebranchen. NL Byg ApS er beliggende i Midtjylland. NL Byg ApS har knap 20 ansatte. Selskabet har en god likviditet og en sund økonomi.

NL Byg ApS' aktivitet består både af opførsel/køb, salg og udlejning af ejendomme til beboelse i Danmark. Selskabet køber udelukkende byggegrunde af kommuner over hele landet. Når selskabet opfører beboelsesejendomme, så sker det både ved hjælp af egne håndværkere og underleverandører. Sommetider køber selskabet også eksisterende ejendomme, hvor der foretages renovering eller nedrivning for derefter at opføre nye bygninger. Eventuelle nedrivninger af eksisterende bygninger foretages altid af egne håndværkere. Når selskabet har opført eller renoveret købte ejendomme, så er hensigten, at ejendommene skal sælges.

NL Byg ApS har dog været udsat for, at salget af ejendommene ikke er gået som forventet, hvorfor selskabet i stedet har valgt at udleje de pågældende ejendomme til beboelse. Udlejningen finder altså først sted, når de har forsøgt at sælge ejendommene over længere tid, hvilket betyder selskabet aldrig udlejer ejendommene i det år, hvor bygningerne bliver færdigmeldt. Selskabet sørger altid for at have dokumentation for, at de har forsøgt at sælge de pågældende ejendomme. Dokumentationen, der foreligger er salgsoptillinger fra ejendomsmægler samt annoncering om salg på de sociale medier. Endvidere venter selskabet også med at hjemtage realkreditlån på ejendommene, indtil de endelig er overgået til udlejning.

Når selskabet udlejer ejendommene, så sker det udelukkende til privatpersoner, som får råderet over boligen, som var det deres egen. Der bliver udarbejdet lejekontrakter, som er på markedsmæssige vilkår. Lejekontrakterne er aldrig for en tidsbegrænset periode.

I og med NL Byg ApS udlejer nogle af ejendommene til beboelse, så har ledelsen overvejet om, hvorvidt det er en fordel blot at opføre nogle af ejendommene med hensigt på udlejning i stedet for med hensigt på salg. Ledelsen kan dog ikke udelukke, at ejendomme opført med hensigt på udlejning godt kan blive solgt efter endt udlejning.

1.2 Problemformulering

Det fremgår af casebeskrivelsen, at NL Byg køber grunde og bygninger med henblik på enten opførelse af nye beboelsesejendomme eller renovering af eksisterende bygninger. Her opstår der en momsmæssig problemstilling i, om sælger skal afregne salgsmoms af salget af grunde og bygninger til NL Byg og om NL Byg kan fratrække eventuel købsmoms, hvilket kan konkretiseres til følgende problemstilling:

- 1) Med udgangspunkt i, at NL Byg køber grunde og bygninger af danske kommuner. Kan NL Byg så forvente, at der er pålagt moms på transaktionerne? I så fald hvordan skal NL Byg momsmæssigt behandle anskaffelsen?

Problemstillingen leder naturligt hen til, hvordan den efterfølgende opførelse af beboelsesejendomme skal behandles momsmæssigt. Dette kan konkretiseres til følgende problemstilling:

- 2) Hvordan skal NL Byg momsmæssigt behandle opførelsen af beboelsesejendomme på ny erhvervede byggegrunde?

Som det nævnes i casebeskrivelsen sker det, at beboelsesejendommene som er opført med henblik på salg ikke kan sælges. NL Byg vælger derfor at udleje beboelsesejendommene for en ubegrænset tidsperiode. Dette leder frem til følgende momsmæssig problemstilling for NL Byg:

- 3) Hvordan skal NL Byg momsmæssigt behandle situationerne, hvor beboelsesejendomme opført med henblik på salg i stedet overgår til udlejning?

Som det fremgår af casebeskrivelsen, så er NL Bygs hensigt med opførelsen af beboelsesejendommene, at disse skal sælges efter endt byggeri. Her opstår der en række momsmæssige problemstillinger omkring, hvordan efterfølgende salg skal behandles momsmæssigt. Den momsmæssige problemstilling kan udtrykkes således:

- 4) Hvordan skal NL Byg momsmæssigt behandle salg af beboelsesejendomme?

1.3 Afgrænsning

Grundloven er den øverste lov i Danmark og ingen lov, som er vedtaget må bestride grundloven. Det er ikke målet med dette speciale at undersøge om EU's momssystemdirektiv, herunder momsloven er grundlovsstridigt. Vi har en rimelig antagelse om, at dette ikke tilfældet

og det vil kræve et selvstændigt speciale for at undersøge dette. Endvidere afgrænser vi os også fra øvrige love i Danmark, herunder lejeloven, da dette speciale udelukkende har til formål at belyse gældende dansk momsret.

Uagtet at momssystemdirektivet skulle sikre EU harmonisering af den momsmæssige behandling af moms på fast ejendom, kan der være forskellige fortolkninger af momssystemdirektivet i de forskellige EU-lande. Vores sigte med dette speciale er ikke at undersøge eventuelle forskelle i implementeringen af momssystemdirektivet mellem EU-landene. Vores sigte er derimod alene at undersøge, hvordan de momsmæssige problemstillinger på fast ejendom skal behandles i Danmark.

Vi har i dette speciale valgt kun at fokusere på beboelsesejendomme, hvorfor erhvervsejendomme ikke vil blive behandlet. Når begrebet ejendomme anvendes, så er der altså tale om beboelsesejendomme.

Der afgrænses fra skatteretlige problemstillinger, som kan udledes fra casevirksomheden, selvom disse kan være mindst lige så relevante og komplekse som de momsretlige. I forhold til dette speciale er det dog vores vurdering, at det kun vil være muligt at behandle både de skatteretlige og momsretlige problemstillinger i overfladisk grad, hvis dette skal gøres inden for rammerne for et speciale, hvilket ikke er vores hensigt.

I vores besvarelser af identificerede problemstillinger inddrages en række nationale afgørelser og EU-afgørelser, som vi mener er vigtige fortolkningsbidrag til udledning af gældende ret. Det er selvsagt ikke muligt for dette speciale, at indeholde gennemgang af alle momsafgørelser på området og derfor afgrænses der for udledning af gældende ret i afgørelser, som ikke er medtaget i dette speciale.

I casebeskrivelsen fremgår det, at NL Bygs aktiviteter alene er i Danmark. Geografisk vil specialet derfor kun omhandle ejendomme beliggende i Danmark, da formålet som nævnt er at udlede gældende dansk ret. Vi afgrænser os derfor fra om vores udledning af gældende ret kan overføres til andre EU-lande eller tredjelande.

Domme, afgørelser og andre fortolkningsbidrag, der er offentliggjort efter 15. oktober 2019 er ikke behandlet i dette speciale.

1.4 Begrebsdefinitioner og forkortelser

- Momsloven forkortes til ML.
- Momssystemdirektivet forkortes til MSD.
- Den Juridiske Vejledning forkortes til DJV.
- NL Byg ApS forkortes til NL Byg.
- Begrebet retskilde dækker over lovgivning, domme, afgørelser mv., som danner grundlag for tolkningen af gældende ret.
- Begrebet indgående moms og udgående moms har samme betydning som henholdsvis købsmoms og salgsmoms. Begge betegnelser anvendes i dette speciale.
- SKAT og Skattestyrelsen dækker over samme institution.
- Medlemslandene af EU betegnes enten som nationalstaterne eller medlemsstaterne.

1.5 Metodemæssige overvejelser

Til at besvare specialets problemformulering vil vi anvende retsdogmatisk juridisk metode. Særligt jurister anvender metoden i praksis. Kort fortalt så benyttes den juridiske metode til at lokalisere og analysere de retskilder, der kan have betydning for fastlæggelse af gældende ret inden for et givent område. I dette speciale er området som bekendt moms på fast ejendom. Med andre ord betyder dette, at den juridiske metode fungerer som stifinder til gældende ret⁵. Endvidere nævnes det, at vi også vil gøre brug af retsdogmatisk metode, hvilket betyder, at vi vil analysere gældende ret inden for moms på fast ejendom. Dette kan gøres ved at kigge på praksis, altså domme og afgørelser samt direkte i lovgivningen. Det betyder, at vi ikke skal opfinde hypoteser eller spå om fremtidig gældende ret, men blot forholde os til sager, der er afgjort ved domstolene og gældende lovgivning⁶.

1.5.1 Anvendelse af kilder

Ved anvendelsen af kilder er det væsentligt at sondre mellem primære og sekundære kilder. De primære kilder er ufortolket data i form af eksempelvis love, direktiver m.m. De sekundære kilder

⁵Jf. Peter Blume, Retssystemet og juridiske metode, Jurist- og Økonomforbundets forlag, kapitel 11

⁶Jf. Peter Blume, Retssystemet og juridiske metode, Jurist- og Økonomforbundets forlag, side 40

er derimod andres fortolkning af primære kilder og der foreligger her subjektive skøn til fortolkning⁷. I dette speciale vil de primære kilder være henholdsvis momssystemdirektivet, momsloven, momsbekendtgørelsen, forordninger samt domme og afgørelser fra både Danmark og EU. I specialet vil der endvidere anvendes sekundære kilder i form af Den Juridiske Vejledning fra Skattestyrelsen, faglitteratur, hjemmesider og øvrige publikationer, der vurderes hensigtsmæssigt til besvarelsen af specialets problemformulering.

Ved anvendelse af sekundære kilder er det vigtigt at være kildekritiske, da sekundære kilder indeholder subjektive fortolkninger af primære kilder. Her skal man kende forfatterens belæg i form af uddannelse og erfaring med emnet for at kunne danne fortolkning samt hensigt med publiceringen. En fejlmulighed her er derfor både, at forfatteren kan have fortolket primære kilder forkert eller haft motivation for at fremføre en bestemt fortolkning. Vi skal herudover være opmærksom på, at de sekundære kilder ikke er forældet. Der sker løbende ændring inden for momslovgivningen, hvorfor det er vigtigt, at vi anvender det nyeste litteratur, både i form af primære og sekundære kilder. Som nævnt, så indeholder sekundære kilder altid en grad af subjektivitet, hvorfor det er vigtigt, at vurdere i hvilket omfang kilden kan anvendes i specialet. Dette vil løbende ske gennem skriveprocessen, så vi sikrer os de mest valide fortolkninger, som danner grundlag for gældende ret.

1.6 Retskildehierarkiet

Som tidligere nævnt, så bygger den juridiske metode på analyse og fortolkning af gældende ret. Det er derfor væsentligt at få klarlagt rangordenen af de forskellige retskilder inden for henholdsvis EU-ret og national ret og en sammenholdelse heraf. I nedenstående afsnit er der udarbejdet en beskrivelse af de forskellige retskilder og rangordenen.

1.6.1 EU retskilder

Danmark er som bekendt medlem af EU, hvilket betyder, at Danmark er underlagt direktiver fra EU, såfremt disse ikke strider mod Danmarks Grundlov. EU er bygget op omkring traktater (primærretten)⁸, som hjemler, hvilke områder EU kan udstede direktiver om. Disse traktater godkendes af alle EU's medlemslande og er bindende mellem EU og EU-landene⁹. I 1993 blev

⁷ <http://detgyldneoverblik.dk/primaer-sekundaer-data/>

⁸ Jf. Peter Blume, Retssystemet og juridiske metode, Jurist- og Økonomforbundets forlag, kapitel 16

⁹ https://europa.eu/european-union/law/treaties_da

Maastricht traktaten (traktaten om oprettelse af Den Europæiske Union) godkendt i Danmark. Denne traktat indeholder blandt andet hjemmel for EU til at udstede direktiver omkring moms. Med udgangspunkt i denne hjemmel kan Europa-Parlamentet, Rådet For Den Europæiske Union og Europa-Kommissionen tilsammen foreslå og udarbejde direktiver. Dette sker gennem "den almindelige lovgivningsprocedure"¹⁰, hvor Europa-Kommissionen udarbejder lovforslag, mens Europa-Parlamentet og Europarådet godkender disse. EU har udstedt momssystemdirektivet (direktiv 2006/12/EF). Direktivet¹¹, som er en retsakt, der fastsætter mål for EU-landenes momslovgivning. Det er her vigtigt at forstå, at EU-landene skal udarbejde deres egen momslovgivning, som implementering af momssystemdirektivet. Danmarks implementering af momssystemdirektivet er effektueret i momsloven.

EU-domstolen er også væsentlig at holde sig for øje, når vi kigger på EU-retskilder. EU-domstolens opgave er at sikre, at EU-retten overholdes, fortolkes og anvendes på samme måde i hele EU, uanset i hvilket land en juridisk problemstilling er opstået. Domstolen træffer derfor også afgørelser om, hvordan fortolkningen af momssystemdirektivet skal være, hvorfor den har en høj retskildeværdi. Dette sker ved, at de nationale domstole kan bede EU-domstolen om at præcisere fortolkningen af momssystemdirektivet. EU-domstolen træffer ikke afgørelse i den nationale sag, men tilkendegiver hvordan den nationale domstol skal fortolke EU-retten.

1.6.2 Nationale retskilder

Den øverste retskilde i Danmark er Grundloven. Den gældende Grundlov stammer tilbage fra 5. juni 1953. Grundloven har en "særlig kraft", dvs. en nyere Grundlov kan ændre den nuværende Grundlov, men en nyere lovgivning inden for "anden lovgivning" må ikke bestræbe den nuværende Grundlov¹². Af Grundlovens § 43 fremgår det, at "Ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov". Moms, som er en indirekte skat er blandt andet omfattet af denne paragraf¹³. Momsloven giver hjemmel til at beskatte (pålægge moms) i overensstemmelse med Grundlovens § 43.

¹⁰ https://europa.eu/european-union/about-eu/institutions-bodies_da

¹¹ https://europa.eu/european-union/eu-law/legal-acts_da#direktiver

¹² http://denstoredanske.dk/Samfund,_jura_og_politik/Jura/Danmarks_statsforfatning/Danmarks_Riges_Grundlov

¹³ <https://www.retsinformation.dk/forms/r0710.aspx?id=45902>

Momsreglerne i Danmark er reguleret i momsloven (bekendtgørelse af lov om merværdiafgift). Momsloven er som tidligere nævnt en implementering af EU's momssystemdirektiv i Danmark og er udarbejdet for, at der skulle ske en harmonisering af medlemsstaternes lovgivning inden for momsområdet¹⁴. I retskildehierarkiet i Danmark er momsloven derfor højt placeret, hvorfor den også vil blive anvendt som en af de primære kilder i dette speciale. Endvidere findes momsbekendtgørelsen, som er en uddybning af momsloven, hvorfor der skal være hjemmel i momsloven, såfremt den skal være gældende. I og med momsbekendtgørelsen er en uddybning af momsloven, så er den også højt placeret i retskildehierarkiet inden for national ret. Specialet vil tage udgangspunkt i gældende ret, hvorfor det er meget naturligt, at momsloven suppleres med momsbekendtgørelsen.

Ofte kan gældende ret ikke alene fastlægges på baggrund af fortolkning af love og administrative forskrifter. Det skyldes, at love oftest ikke detailregulere alle forhold, men indeholder paragraffer, hvor selv eventuelt udstedte administrative forskrifter ikke er tilstrækkelig som fortolkningsbidrag. Det er derfor nødvendigt at inddrage afgørelser og domme for at klarlægge, hvad der er gældende ret. Afgørelser og domme danner præcedens for fortolkning af love. I forhold til præcedens er der dog et hierarki, hvor eksempelvis højesteretsafgørelser har større retskildeværdi end landsretsafgørelser. Afgørelser fra Landsskatteretten har lavere retskildeværdi end afgørelser fra en domstol, idet Landsskatteretten ikke er en domstol, men blot den øverste administrative klageinstans indenfor skat. Ovennævnte harmonere med den juridiske metode, som anvendes i dette speciale.

Ud over love og afgørelser så findes der i Danmark en række administrative forskrifter, herunder kan eksempelvis nævnes Skattevejledninger, Den Juridiske Vejledning, styresignaler og bindende svar fra Skattestyrelsen. Som tidligere nævnt, så vil administrative forskrifter anvendes i den grad, det findes relevant, som fortolkningsbidrag til gældende lov i forhold til national ret. Det er væsentligt at bemærke, at de administrative forskrifter kun er bindende for den udstedende myndighed, men ikke for borgere. Det betyder i praksis, at der ikke kan træffes afgørelser ved domstole på baggrund af administrative forskrifter. Som nævnt under afsnittet "anvendelse af kilder", så er der ikke tale om gældende lovgivning ved administrative forskrifter,

¹⁴<https://www.retsinformation.dk/Forms/r0710.aspx?id=180133#id55415ac0-bbfd-4898-a41e-86f9d6b35ccf>

men blot en fortolkning af gældende ret, hvorfor de indeholder subjektivitet. Administrative forskrifter kan derfor kun benyttes som fortolkningsbidrag af lovgivningen.

1.6.3 Sammenspil mellem EU-retskilder og nationale retskilder

For at kunne besvare specialet problemstillinger, så vil gældende ret blive udledt af en række forskellige retskilder. Ved udvælgelse af retskilde til udledning af gældende ret, vil der blive skelet til retskildehierarkiet. I og med den danske momslov er en implementering af momssystemdirektivet, så har momssystemdirektivet højere retskildeværdi end momsloven. Momssystemdirektivet giver dog ikke hjemmel til opkrævning af momsen i medlemsstaterne. Denne hjemmel foreligger i stedet i nationalstaternes implementering af momssystemdirektivet, hvilket som sagt er momsloven i Danmark. EU's momssystemdirektiv er derfor kun bindende overfor medlemsstaternes institutioner (eksempelvis Skattestyrelsen). Medlemsstaterne kan kun opkræve moms med hjemmel i national momslovgivning. Dette er uagtet hvis den nationale momslovgivning eventuelt er forkert implementeret i forhold til momssystemdirektivet og, at en korrekt implementering ville give hjemmel for afgiftsopkrævning¹⁵. Omvendt kan virksomhederne, påberåbe sig rettighedsgivende bestemmelser, som fremgår i momssystemdirektivet, men som ikke er implementeret i national momslov. Metoden for udledning af gældende momsret er derfor at starte med at udlede gældende ret ud fra momsloven og nationale afgørelser. Derefter skal disse sammenholdes med EU's momssystemdirektiv og EU-afgørelser for at se om bestemmelserne i momssystemdirektivet vil stille virksomheden bedre end den nationale lovgivning. Til sidst skal det vurderes om den danske momslov fortolkes i overensstemmelse med momssystemdirektivets formål¹⁶.

Ud fra ovenstående kan det konkluderes, at momsloven og momsbekendtgørelsen er underlagt EU-retten. Dette betyder altså, at momssystemdirektivet og afgørelser fra EU-domstolen er de øverste retskilder i retskildehierarkiet inden for momsretten. Underlagt de øverste retskilder kommer de nationale retskilder, altså momsloven og momsbekendtgørelsen. Dette speciale vil tage udgangspunkt i de øverste retskilder, EU-retten. Endvidere vil der blive anvendt national ret, særligt momsloven og momsbekendtgørelsen. Ved anvendelse af nationale retskilder skal vi som nævnt tidligere være opmærksomme på, at administrative forskrifter er nederst i

¹⁵ Jette Thygesen, Grundlæggende momsretlige principper - i teori og praksis, side 16

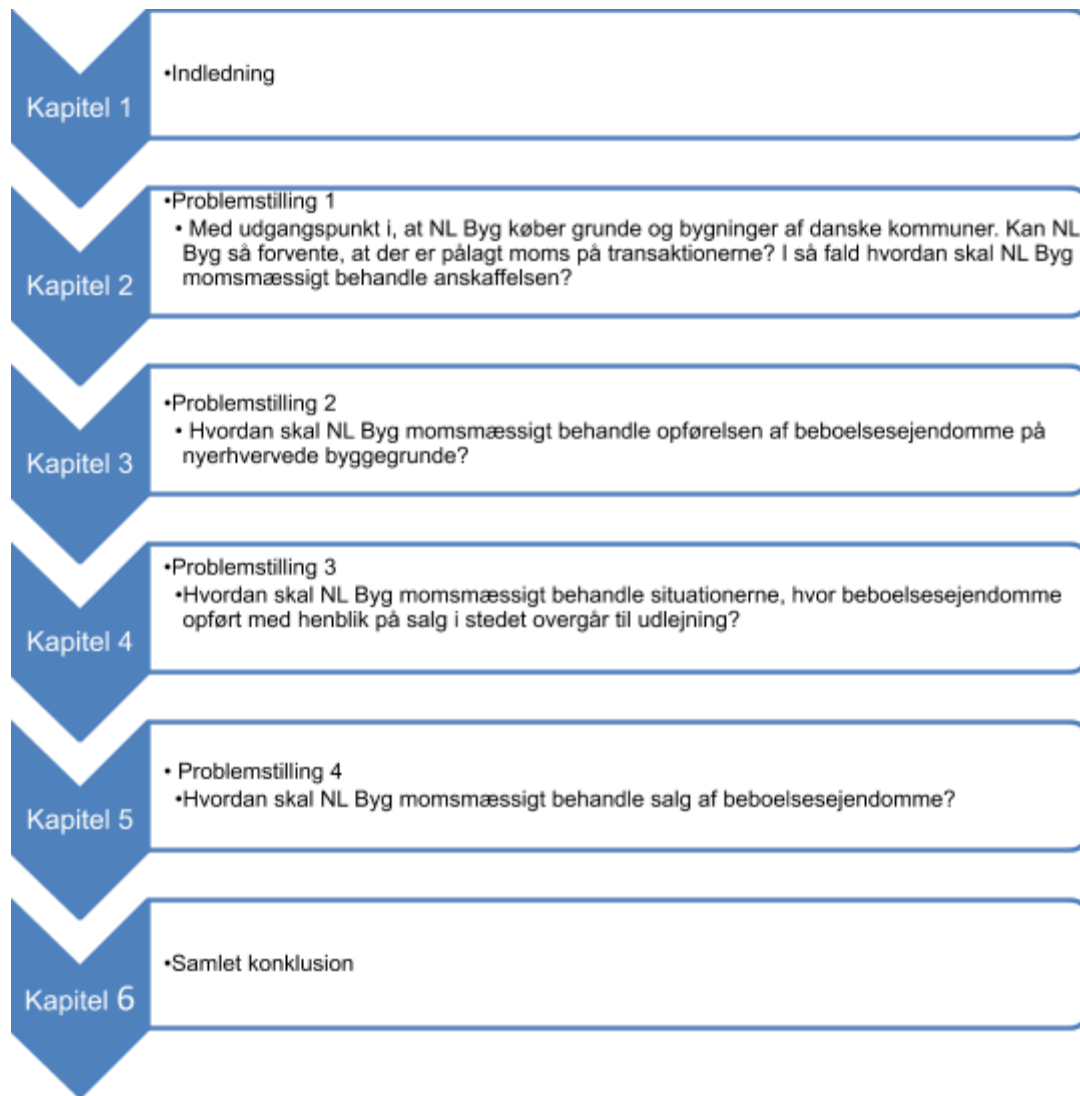
¹⁶ Jette Thygesen, Grundlæggende momsretlige principper - i teori og praksis, side 17

retskildehierarkiet og indeholder en grad af subjektivitet, hvorfor de kun kan anvendes som fortolkningsbidrag.

Som tidligere nævnt kan den gældende ret ikke alene udledes af love og bekendtgørelser. Det er derfor også vigtigt, at vi forholder os til hierarkiet af retskildeværdien af afsagte domme i henholdsvis Danmark og EU. Da momsområdet er EU-reguleret via momssystemdirektivet er afsagte EU-domme af større retskildeværdi end domme afsagt af danske domstole. Dette skyldes, at EU-domme er afsagt ud fra fortolkningen af momssystemdirektivet, hvorimod de danske domme er afsagt ud fra en fortolkning af momsloven, som igen er en fortolkning af momssystemdirektivet. Dermed er EU-domme "renset" for eventuelle fejlimplementeringer af momssystemdirektivet i national momslovgivning.

1.7 Opgavestruktur

Nedenstående figur¹⁷ er en illustration af specialets struktur.



Som det fremgår af ovenstående figur, så er specialet inddelt i seks kapitler med dertilhørende underafsnit. De seks kapitler vil kort blive beskrevet nedenfor.

¹⁷ Kilde: Egen tilvirkning

Kapitel 1 – Indledning

Det er i slutningen af dette kapitel, vi befinder os nu.

Det første kapitel indeholdte indledning og problemformulering. Desuden indeholdt afsnittet også de indledende overvejelser omkring emnet, herunder struktur, metodevalg, anvendelse af kilder, retskildehierarkiet, afgrænsning og begreber/forkortelser.

Kapitel 2 – Problemstilling 1

I kapitel 2 vil det blive belyst om NL Byg kan fradrage en eventuel købsmoms på anskaffelse af grunde og bygninger, som anskaffes med en hensigt om opførelse af nye beboelsesejendomme, der skal sælges.

Besvarelsen starter med at vende problemstillingen på hovedet og belyse sagen fra sælgers side og først afgøre om levering af grunde og bygninger er afgiftspligtige transaktioner. Herefter afgøres det, om kommuner agerer som afgiftspligtige personer, når de sælger grunde og bygninger. Problemstillingen vendes på hovedet for at afgøre om NL Byg kan forvente, at anskaffelse af grunde og bygninger er pålagt moms.

Vurderingen af om hvornår levering af en grund eller bygning er momspligtig vil blive redegjort ud fra gældende love (momssystemdirektivet og momsloven) og retspraksis, som udledes af især en række EU-domme. Her vil der især blive lagt vægt på gennemgang af den verserende sag mellem Skatteministeriet og KPC Herning, som forventes at ændre retspraksis på området.

Ud fra danske afgørelser vil det blive belyst, hvorvidt kommuner agerer som afgiftspligtige personer.

Til sidst konkluderes det, om NL Byg kan fradrage en eventuel købsmoms på anskaffelsen af grunde og bygninger.

Kapitel 3 – Problemstilling 2

Kapitel 3 er en forlængelse af kapitel 2, hvor den momsmæssige behandling af opførelse af beboelsesejendommene på de erhvervede byggegrunde behandles. Den overordnede momsmæssige problemstilling i kapitel 3 er ikke kompleks, så længe hensigten er opførelse med henblik på momspligtigt salg. Formålet med kapitel 3 er at være bindeled til kapitel 4, hvor hensigten med ejendommene skifter fra momspligtigt salg til momsfri udlejning. I kapitel 4 skal

der tages stilling til den allerede fradraget købsmoms ved ændret anvendelse. Fokus i kapitel 3 er derfor udfordringerne omkring sondringen mellem arbejde udført for egen eller fremmed regning. Det kan især give momsmæssige udfordringer ved beregning af korrekt byggemoms ved arbejde udført for egen regning.

Kapitel 4 – Problemstilling 3

I kapitel 4 vil problemstillingen omkring udlejning af beboelsesejendomme blive belyst. I begyndelsen af kapitlet vil lovgrundlaget omkring frivillig momsregistrering blive fastlåst, herunder en beskrivelse af begrebet "erhvervsmæssig udlejning", hvor særligt begrebet boligformål vil blive gennemgået. Endvidere vil begrebet "udlejning" også kort blive defineret.

Efterfølgende vil lovgrundlaget omkring momsreguleringsforpligtelse blive fastlåst. I den forbindelse vil det blive diskuteret, hvilke betingelser, der skal være opfyldt, før afgiftspligtige personer sikre sig, at de ikke straks skal tilbagebetale købsmomsen, der er fratrasket i byggeperioden, når ejendomme overgår fra momspligtigt salg til momsfri udlejning.

Ovenstående teori vil løbende igennem kapitlet blive sat i relation til casevirksomheden, NL Byg.

Kapitel 5 – Problemstilling 4

I kapitel 5 vil problemstillingen omkring salg af beboelsesejendomme blive behandlet. Kapitlet er overordnet opdelt i tre underspørgsmål.

Den momsmæssige behandling af salg af beboelsesejendomme, der er opført med henblik på salg vil indledningsvist blive fastlåst, herunder vil begrebet "nye bygninger" blive defineret. Der sondres mellem nye bygninger og til-ombyggede bygninger. Der vil i den forbindelse blive gennemgået en EU-dom, som anvendes som fortolkningsbidrag for gældende ret.

Efterfølgende vil momslovgivningen omkring beboelsesejendomme, der er opført med salg for øje, men som bliver udlejet og efter endt udlejning sælges blive fastlåst, herunder sondringen mellem salg før og efter 5 år efter bygningens færdiggørelse. Desuden nævnes overvejelserne omkring overdragelse af momsreguleringsforpligtelsen også i denne sammenhæng.

Afslutningsvist vil momslovgivningen omkring beboelsesejendomme, der er opført med udlejning for øje, men sælges efter endt udlejning blive fastlåst. Her vil der blive inddraget bindende svar fra Skattestyrelsen og afgørelser fra Landsskatteretten som fortolkningsbidrag. De tre nævnte underspørgsmål vil løbende blive sat i relation til casevirksomheden, NL Byg.

Kapitel 6 – Konklusion

Kapitel 6 indeholder konklusionsafsnittet. Konklusionsafsnittet er en opsamling af delkonklusionerne fra de fire problemstillinger.

2.0 Generelle momsmæssige forudsætninger for specialet

I vores speciale er der en række grundforudsætninger, som gør sig gældende for vores besvarelser af problemstillingerne. Dette er generelle momsmæssige forudsætninger, som af praktiske hensyn ikke ønskes gentaget ved hver problemstilling. Hvis en af de generelle momsmæssige forudsætninger brydes i en af besvarelserne, så vil det blive oplyst læseren. Derudover vil de enkelte momsmæssige forudsætninger blive uddybet under besvarelsen af specialets problemstillinger, hvis det er nødvendigt i forhold til besvarelsen.

I forhold til den momsmæssige behandling af vores problemstillinger er det momslovens kapitel 1-5 og kapitel 9 samt kapitel 11 og 12, som er generelle for alle vores problemstillinger. Kapitel 1-5 er definerende for hvor, hvem, hvad og hvornår man er momspligtig til Danmark. Kapitel 9 definerer fradragsretten for købsmoms. Kapitel 11 definerer, hvem som skal afregne momsen og kapitel 12 er definerende for hvem, som er registreringspligtige for moms.

2.1 Det afgiftspligtige område (ML kapitel 1)

Alle vores problemstillinger er omhandlende begivenheder i Danmark (ikke Færøerne og Grønland) og derfor er det den danske momslov, som er gældende, hvilket er jf. ML §§ 1 og 2. Den danske momslov er dog som beskrevet i indledningen en dansk fortolkning af momssystemdirektivet, hvorfor det er denne, som er ultimativ gældende.

2.2 Afgiftspligtige personer (ML kapitel 2)

Vores speciale er centreret omkring rådgivning af NL Byg i forhold til momsmæssige problemstillinger, som ofte forekommer for sådan en type virksomhed. Spørgsmålet er derfor om NL Byg er en afgiftspligtig person og dermed momspligtig? I henhold til ML § 3 er afgiftspligtige personer følgende:

“Afgiftspligtige personer er juridiske eller fysiske personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed”

I forhold til vores tidligere beskrivelse af casevirksomheden NL Byg, så er der ingen grund til yderligere analyse af fortolkningen af begrebet “selvstændig økonomisk virksomhed”. NL Byg driver uden tvivl selvstændig økonomisk virksomhed og er derfor en afgiftspligtig person iht. momsloven.

2.3 Afgiftspligtige transaktioner (ML kapitel 3)

Ved leverancer her i landet udført af en afgiftspligtig person er udgangspunktet følgende iht. ML § 4:

“Der betales afgift af varer og ydelser, der leveres mod vederlag her i landet. Ved levering af en vare forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode. Levering af en ydelse omfatter enhver anden levering.”

ML § 4 er en “omklamrende” paragraf, der som udgangspunkt betyder, at alle afgiftspligtige personers leverancer er momspligtige. Begrebet “med levering mod vederlag” uddybes yderligere i ML § 5, hvor levering blandt andet sidestilles med udtagning til andre formål. I ML § 13 fremgår typer af leverancer af varer og ydelser, som er momsfrataget. Selvom ML § 13 oplister en lang række leverancer af varer og ydelser (herunder levering af fast ejendom), som er momsfrataget, så er ML § 13 dog stadig til genstand for stor tvivl omkring fortolkning. Flere af vores problemstillinger omhandler ML kapitel 3 omkring at skelne mellem momspligtige og momsfratagede leverancer, hvor vi redegør for gældende ret med udgangspunkt i domme, kendelser, afgørelser, vejledninger m.v.

2.4 Stedet for afgiftspligtige transaktioner (ML kapitel 4)

Det momsmæssige leveringssted er afgørende for, i hvilket land en leverance er momspligtig. I forhold til NL Bygs aktivitet, som beskrevet i casen, er aktiviteterne her i Danmark. Det er derfor udgangspunktet, at levering sker i Danmark iht. ML § 14, da ejendommene befinder sig i Danmark:

“Når varen ikke forsendes eller transporteres og varen befinder sig her i landet på leveringstidspunktet¹⁸”

Der kan opstå tvivl om leveringsstedet vedrørende fast ejendom ved ydelser, som ikke nødvendigvis kræver fysisk fremmøde ved ejendommen. Disse er dog stadig momspligtige her i Danmark iht. ML § 18:

“Leveringsstedet for ydelser er her i landet, når ydelsen vedrører fast ejendom beliggende her i landet, herunder ydelser fra sagkyndige og ejendomsmæglere, indkvartering i hotelsektoren eller i sektorer med tilsvarende funktion, såsom ferielejre eller campingpladser, overdragelse af brugsrettigheder til fast ejendom samt ydelser i forbindelse med forberedelse eller koordinering af byggearbejder, herunder ydelser fra arkitekter og tilsynsførende¹⁹.”

I dette speciale kan leveringsstedet uden tvivl fastsættes til Danmark, hvorfor det ikke vil blive gennemgået yderligere.

2.5 Afgiftspligtens indtræden (ML kapitel 5)

Udgangspunktet her er, at afgiftspligten indtræder på tidspunktet for levering af varen eller ydelsen jf. ML § 23. Det anføres dog i ML § 23 stk. 2, at leveringstidspunktet anses for at være faktureringstidspunktet, såfremt denne ligger umiddelbart tidsmæssigt tæt op af leveringstidspunktet:

¹⁸ Jf. ML § 14

¹⁹ Jf. ML § 18

“Udstedes faktura over en leverance, anses fakturerings tidspunktet som leveringstidspunkt, for så vidt faktureringen sker inden eller snarest efter leverancens afslutning²⁰.”

Det momsmæssige leveringstidspunkt kan dog også ligge før det fysiske leveringstidspunkt, såfremt der foretages acotobetalingen jf. ML § 23 stk. 2:

“Finder betaling helt eller delvist sted, inden levering finder sted, eller inden faktura udstedes, anses betalingstidspunktet som leveringstidspunkt²¹.”

2.6 Fradrag (ML kapitel 9)

Det er jf. ML § 37 udgangspunktet, at momsregistrerede virksomheder har fuld fradragsret for moms af indkøbte varer og ydelser, som udelukkende anvendes til opnåelse af momspligtige leverancer (salg). Momslovens § 38 giver mulighed for delvis fradrag på fællesomkostninger, hvis virksomheden har både momspligtige og ikke-momspligtige aktiviteter. Fradragsretten for købsmoms ved ML § 38 følger omsætningsfordeling mellem momspligtige og ikke-momspligtige leverancer. Momslovens § 42 nævner specifikke typer af omkostninger, som der ikke kan fradrages købsmoms af, selvom virksomheden kun driver momspligtig aktivitet.

I forhold til vores casebeskrivelse for NL Byg, så er flere af problemstillingerne centreret omkring NL Bygs muligheder for fradrag af købsmoms. En nærmere gennemgang af fradragsretten vil derfor følge under besvarelsen af de relevante problemstillinger.

2.7 Betalingspligtige personer (ML kapitel 11)

Udgangspunktet er, at det er sælger (den afgiftspligtige person, som leverer en vare eller ydelse), som er den, der skal afregne salgsmomsen for momspligtige transaktioner jf. ML § 46. Der foreligger dog en række situationer, hvor der er omvendt betalingspligt på momsen. Dette forekommer blandt andet, når en dansk virksomhed leverer varer til en afgiftspligtig person i et andet EU-land samt ved handel med visse elektroniske produkter.

²⁰ Jf. ML § 23, stk. 2

²¹ Jf. ML § 23, stk. 3

2.8 Registrering (ML kapitel 12)

Udgangspunktet er jf. ML § 47, at alle afgiftspligtige personer, der driver virksomhed skal lade sig momsregistrere hos Skattestyrelsen. Virksomheder der som udgangspunkt er undtaget for registrering, er virksomheder, som driver momsfritaget aktivitet jf. ML § 13. Afgiftspligtige personer med en omsætning, der ikke overstiger 50.000 kr. årligt er dog også fritaget for momsregistrering jf. ML § 48. I forhold til NL Byg er aktiviteten med opførelse af bygninger specifikt nævnt i ML 13, stk. 1, nr. 9, litra a til ikke at være momsfritaget. NL Byg skal derfor uden tvivl være momsregistreret og dette faktum vil ikke blive gennemgået yderligere i dette speciale.

3.0 Definition af fast ejendom

I henhold til casebeskrivelsen, så køber, sælger og udlejer NL Byg fast ejendom.

Begrebet fast ejendom er meget bredt og indviklet at definere, hvorfor det er relevant at få klarlagt definitionen af fast ejendom inden besvarelsen af vores problemformulering.

Indtil ultimo 2016 havde de enkelte EU-lande forskellige definitioner på fast ejendom. For at sikre ens fortolkning af begrebet i alle EU-landene blev der med virkning fra den 1. januar 2017 indført en fælles definition af fast ejendom for alle EU-landene²². Definitionen blev implementeret i momsforordningens artikel 13b ved gennemførelsesforordning (EU) nr. 1042/2013, artikel 1, nr. 2, litra a.

Ifølge Momsforordningen artikel 13b anses følgende for at være fast ejendom:

- a. *"Enhver specifik del af jorden, på eller under jordoverfladen, som kan ejes eller besiddes.*
- b. *Enhver bygning eller ethvert bygningsværk, der er fastgjort til eller i jorden, over eller under havoverfladen, og som ikke let kan demonteres eller flyttes.*

²² Jf. D.A.5.9.2.2, Definition: Fast ejendom - Regler og praksis fra 2017

- c. *Ethvert element, der er installeret og som udgør en integrerende del af en bygning eller et bygningsværk, uden hvilket den pågældende bygning eller det pågældende bygningsværk er ufuldstændig(t), fx døre, vinduer, tage, trapper og elevatorer.*
- d. *Ethvert element, udstyr eller maskine, der permanent er installeret i en bygning eller et bygningsværk, og som ikke kan flyttes uden at bygningen eller bygningsværket ødelægges eller ændres”.*

Ud fra ovenstående artikel er der ingen tvivl om, at både grunde og bygninger er omfattet af definitionen fast ejendom i momsmæssig forstand, hvorfor dette ikke vil blive gennemgået yderligere.

4.0 Problemstilling 1: Momsmæssig behandling af anskaffelse af grunde og bygninger

I det foregående afsnit blev de grundlæggende forudsætninger for specialet gennemgået. Med udgangspunkt i de grundlæggende forudsætninger vil problemstilling 1 blive besvaret nedenfor. For læsevenlighedens skyld gengives problemstillingen her:

“Med udgangspunkt i, at NL Byg køber grunde og bygninger af danske kommuner. Kan NL Byg så forvente, at der er pålagt moms på transaktionerne? I så fald hvordan skal NL Byg momsmæssigt behandle anskaffelsen?”

I forhold til ovennævnte problemstilling er det vigtigt at pointere, at vi er rådgiver for køber (NL Byg). I henhold til gennemgangen af “Generelle momsmæssige forudsætninger for specialet” er det sælger, der som udgangspunkt er betalingspligtig, såfremt en transaktion er momspligtig. Det er derfor sælger, der skal afregne moms ved salg af en grund eller bygning til NL Byg. Formålet med denne problemstilling er derfor at rådgive NL Byg om de kan forvente, at køb af grunde og bygninger er pålagt købsmoms og sekundært, hvorledes NL Byg har mulighed for at fradrage købsmomsen i momstilsvaret.

Dette leder frem til, at problemstillingen kan besvares ved følgende tre underspørgsmål:

- 1) Hvornår er en levering af en grund eller bygning momspligtig?
- 2) Er sælger afgiftspligtig af salget?
- 3) Kan køber (NL Byg) fradrage en eventuel købsmoms, som er pålagt anskaffelsen?

Underspørgsmålene vil blive gennemgået i de følgende afsnit.

4.1 Hvornår er en levering af en grund eller bygning momspligtig?

I afsnittet med de generelle momsmæssige forudsætninger (afsnit 2.3) blev det beskrevet, at udgangspunktet er, at alle leverancer foretaget af en afgiftspligtig person er momspligtige. I ML § 13 fremgår dog en række undtagelser til dette princip. Her fremgår det, at levering af fast ejendom som udgangspunkt er fritaget for moms jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9:

“9) 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 grund²³.”

Som det fremgår af ovenstående er der visse former for levering af fast ejendom, som ikke er momspligtig. Det kan dermed fastslås ud fra ML § 13, stk. 1, nr. 9, at det er vigtigt at sondre mellem følgende:

- Nye bygninger med evt. tilhørende jord (momspligtig levering iht. ML § 13, stk.1, nr. 9, litra a)
- Gamle bygninger (bygninger som ikke er nye) med evt. tilhørende jord (ej momspligtig levering iht. ML § 13, stk. 1, nr. 9)
- Byggegrunde og bebyggede grunde (momspligtig levering iht. ML § 13, stk 1, nr. 9, litra b)
- Ubebyggede grunde (kan udledes til ikke at være momspligtig ud fra ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra b)²⁴

²³ Jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra b

²⁴ Momsloven benytter ikke begrebet ubebyggede grunde for ikke-byggegrunde. Begrebet ubebyggede grunde stammer fra momssystemdirektivet, hvilket udledes på næste side.

Det kan dermed konkluderes, at levering af gamle bygninger med evt. tilhørende jord er fritaget for moms, hvorfor NL Byg som udgangspunktet ikke forvente, at der er pålagt moms på anskaffelsen af gamle bygninger. Dette udgangspunkt bliver dog udfordret i afsnittet "Sondring mellem byggegrunde og bygninger med tilhørende jord", hvor der redegøres for situationer, hvor en bygning med tilhørende jord skal anses for en byggegrund i momsmæssig henseende. Derimod kan NL Byg forvente, at der er pålagt moms på anskaffelser af byggegrunde jf. ovenstående.

Det er i indledningen til dette speciale beskrevet, at den danske momslov er en implementering af momssystemdirektivet. Begrebet byggegrund optræder i MSD artikel 12, nr. 3 og lyder som følgende:

"3. Ved anvendelse af stk. 1, litra b), forstås ved >byggegrunde< grunde, hvad enten de er byggemodnet eller ikke, når de af medlemsstaterne betragtes som sådanne²⁵."

I momssystemdirektivet er byggegrunde en underkategori af ubebyggede grunde. Ovenstående artikel i momssystemdirektivet betyder, at det er op til medlemsstaterne at definere, hvornår en grund er en byggegrund. Medlemsstaternes definition må dog ikke fratage virkningen af momssystemdirektivets overordnede definition af bygninger med tilhørende jord.

Den danske implementering af begrebet byggegrunde optræder i ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra b, som tidligere er citeret i dette afsnit, hvor det specifikt anføres, at levering af byggegrund ikke er fritaget for moms.

For at afgøre, hvornår en levering af en grund eller bygninger er momspligtig i relation til problemstilling 1, er det derfor nødvendigt at lave følgende sondringer:

- Sondring mellem byggegrunde og ubebyggede grunde.
- Sondring mellem byggegrunde og bygninger med tilhørende jord.

Ovenstående sondringer vil blive gennemgået i de kommende afsnit. Det fremgår af ML § 13, stk. 1, nr. 9, at levering af nye bygninger også er momspligtige. Der foreligger derfor også en sondring mellem nye bygninger og gamle bygninger. Denne sondring er dog ikke relevant i forhold til besvarelsen af problemstilling 1, da NL Byg jf. casebeskrivelsen køber gamle

²⁵ Jf. MSD artikel 12, nr. 3

bygninger med henblik på nedrivning og efterfølgende opførelse af nye beboelsesejendomme eller for at renovere eksisterende ejendomme. Sondringen mellem nye og gamle bygninger vil derimod blive belyst i problemstilling 4 (salg).

4.1.1 Sondring mellem byggegrunde og ubebyggede grunde

Som tidligere nævnt er levering af en byggegrund en momspligtig transaktion, hvorimod levering af en ubebygget grund ikke er en momspligtig transaktion jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9. Det blev i foregående afsnit fastslået, at det er op til medlemsstaterne at definere, hvornår en ubebygget grund skal kvalificeres som en byggegrund. Det interessante er derfor, hvordan der momsmæssigt sondres mellem byggegrunde og ikke-byggegrunde. Momsloven definerer således:

“b) Levering af en byggegrund, uanset om den er byggemodnet, og særskilt levering af en bebygget grund²⁶.”

Momsloven definerer altså ikke en byggegrund, men sidestiller blot en byggegrund med “særskilt levering af en bebygget grund”. En nærmere dansk definition af byggegrunde skal derfor søges i momsbekendtgørelsen:

“Ved en byggegrund i momslovens § 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. § 54 i denne bekendtgørelse²⁷.”

Det interessante ved definitionen i momsbekendtgørelsen er, at byggegrunde er grunde, hvor det lovmæssigt er muligt at opføre bygninger. Herved kan det udledes, at ubebyggede grunde må være grunde, hvor det lovmæssigt ikke er muligt at opføre bygninger. Samtidig kan det udledes, at bebyggede grunde, er grunde, hvor de eksisterende bygninger lovmæssigt er mulige at nedrive for at genopføre nye bygninger. Denne fortolkning er i overensstemmelse med Skattestyrelsens opfattelse jf. DJV²⁸. I praksis giver sondring mellem byggegrunde og ubebyggede grunde også udfordringer, pga. manglende detaljeringsniveau i momsloven. Dette

²⁶ Jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra b

²⁷ Jf. Momsbekendtgørelsen § 56

²⁸ Jf. D.A.5.9.5, Momspligt ved levering af byggegrunde

har udmøntet sig i en række EU afgørelser, som i dag danner baggrund for retspraksis i EU-landene, hvor særligt to EU afgørelser er vigtige i forhold til sondringen mellem byggegrunde og ubebyggede grunde. Derfor vil Gemeente Emmen og Woningstichting Maasdriel afgørelserne blive gennemgået for at forstå gældende ret i forhold til sondringen mellem byggegrunde og ubebyggede grunde.

4.1.1.1 Gemeente Emmen - C-468/93

Gemeente Emmen sagen er tilbage fra 1996, hvor EU-domstolen blev forelagt et præjudiciel spørgsmål omkring definitionen af en byggegrund i momsmæssig henseende. Selvom sagen er af ældre karakter og den er før indførelsen af det nye momssystemdirektiv fra 2006, bliver den stadig i høj grad anvendt, som fortolkningsbidrag til det nuværende momssystemdirektiv, hvilket Skattestyrelsen også gør i Den Juridiske vejledning²⁹.

Resume af tvisten

Den hollandske kommune Emmen leverede i 1992 otte grunde til et boligbyggeri³⁰. Emmen Kommune var af den opfattelse, at der var tale om momsfri levering af ubebyggede grunde, hvorimod de hollandske afgiftsmyndigheder var af den opfattelse, at der var tale om momspligtig levering af byggegrunde.

Inden levering af grundene havde kommunen sørget for anlæggelse af vej og kloakering samt tilsluttet grundene til el, vand og varme³¹. I umiddelbart forlængelse heraf betalte Emmen Kommune moms af levering af grundene³². Betalingen af momsen var dog ikke et udtryk for, at kommunen anså leveringen for at være en momspligtig levering af byggegrunde. Emmen Kommune anlagde derfor sag til prøvelse ved afgiftsansættelsen³³. Emmen Kommune var af den opfattelse, at det tidligere beskrevet anlæggelse af vej og tilslutning m.v. på grundene ikke skulle klassificeres, som byggemodning i momsmæssig forstand og dermed klassificeres som byggegrunde. Begrebet byggemodning stammer fra momssystemdirektivets definition af

²⁹ Jf. D.A.5.9.5 - Momspligt ved levering af byggegrunde

³⁰ Jf. sag C-468/93, Gemeente Emmen, præmis 9

³¹ Jf. sag C-468/93, Gemeente Emmen, præmis 9

³² Jf. sag C-468/93, Gemeente Emmen, præmis 10

³³ Jf. sag C-468/93, Gemeente Emmen, præmis 10

byggegrunde³⁴. Den hollandske domstol fandt det nødvendigt at stille EU-domstolen følgende præjudicielle spørgsmål til fortolkning af begrebet "byggemodning" i momsmæssig henseende:

"1. a) Skal udtrykket "byggemodnet" i direktivets artikel 4, stk. 3, litra b), alene forstås således, at det angiver grunde, der i sig selv er bearbejdet, og/eller for hvilke der er foretaget installationer, som udelukkende er til brug for disse grund, eller

1. b) omfatter udtrykket "byggemodnet", når henses til, at undtagelser fra fritagelsesbestemmelser skal fortolkes vidt, også grunde, der indgår i en lokalplan, jf. punkt 2.3., og for hvilke der forud for leveringen og den første ibrugtagning er gennemført infrastrukturarbejder, såsom

- rendegravning, kloakering og anlæg af veje (eventuelt til brug for byggeriet)*
- anbringelse af forsyningsinstallationer, jf. punkt 2.3*

2. Såfremt spørgsmål 1. a) besvares bekræftende, skal begge de deri anførte betingelser da være opfyldt?

Må en grund, der indgår i en lokalplan, for hvilken der er gennemført de under 1. b) omhandlede anlægsarbejder, herunder de nedenfor under litra a)-f) anførte arbejder, anses for en byggemodnet grund?

- a) Anbringelse af de nævnte forsyningsinstallationer på selve grunden.*
- b) Montering af en hovedvandhane samt tilslutningsledning til hovedkloak til eller på selve grunden eller i det mindste tilslutning af grunden til kloaktilslutningsledningen.*
- c) Montering af den for grunden nødvendige nedgangsbrønd til hovedkloakken.*
- d) Opfyldning af grunden med jord, der er tilført til dette formål.*
- e) Anlægs af afvandingsledninger inden lokalplanen, men uden for selve grunden.*
- f) Tildækning med tilført jord af en grøft på grunden*

Med disse to spørgsmål ønsker den forelæggende ret i det væsentlige oplyst, om der på en ubebygget grund skal udføres særlige byggemodningsarbejder, for at den udgør en "byggegrund" i sjette direktivs forstand³⁵."

³⁴ RÅDETS SJETTE DIREKTIV af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (det oprindelige momsdirektiv) artikel 4, stk. 3, litra b)

³⁵ Jf. sag C-468/93, Gemeente Emmen, præjudicielle spørgsmål, præmis 13

Momssystemdirektivet - ændringer

Henset til tidspunktet for tvistens opståelse i 1992³⁶, hvor grundene leveres af Emmen Kommune skal det pointeres, at EU-domstolen afsagde dom ud fra daværende momssystemdirektiv (77/388/EØF af 17. Maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - det fælles merværdisystem: ensartet beregningsgrundlag). Det gældende momssystemdirektiv - 2006/12/EF - EU's fælles merværdiafgiftssystem (moms), trådte i kraft i 2006 og erstattede det oprindelig momssystemdirektiv. De præjudicielle spørgsmål er vedrørende fortolkningen af direktivets artikel 13, punkt B, litra h) og artikel 4, stk. 3, litra b). I bilag 2 i dette speciale er begge ovenstående artikler citeret og der er medtaget citat af de relevante gældende artikler. Ved sammenligning af de daværende artikler og de nu gældende artikler vurderes der ikke at være betydningsforskelle, men blot ordlyden af artiklerne, som er ændret. På denne baggrund vurderes, at Geemente Emmen dommens præmisser fortsat kan benyttes, som fortolkningsbidrag til det nu gældende momssystemdirektiv.

Udledning af gældende ret

I hollandsk lovgivning anvendes begrebet "bearbejdet fast ejendom", hvilket Emmen Kommune mente burde fortolkes i overensstemmelse med begrebet "byggemodnet" fra momssystemdirektivet³⁷.

Derimod var den hollandske afgiftsmyndighed af den opfattelse, at det hollandske begreb "bearbejdet fast ejendom" har en selvstændig betydning og derfor ikke skal sidestilles med byggemodning i momsmæssig henseende³⁸. Ovenstående præjudiciel spørgsmål er med udgangspunkt i den hollandske definition af "bearbejdet fast ejendom".

Emmen Kommune var derfor af den opfattelse, at der på de leverede grunde ikke var opført tilstrækkelig med byggemodning iht. begrebet "bearbejdet ejendom" til at kunne kvalificere grundene som byggegrunde.

EU-domstolen startede indledningsvist med at bemærke, at uagtet, at det er nationalstaterne, som skal fastsætte de nærmere betingelser for definitionen af byggegrunde, at en sådan definition ikke må være så vidtrækkende, at de fratager momssystemdirektivets virkning af momsfratagelserne vedr. ubebyggede grunde³⁹.

³⁶ Jf. sag C-468/93, Gemeente Emmen, præmis 9

³⁷ Jf. sag C-468/93, Gemeente Emmen, præmis 15

³⁸ Jf. sag C-468/93, Gemeente Emmen, præmis 16

³⁹ Jf. sag C-468/93, Gemeente Emmen, præmis 19

Det pointeres ligeledes af EU-domstolen, at byggemodningen faktisk ikke er en afgørende faktor i forhold til klassificering af grunde som byggegrunde. Dette skyldes, at MSD artikel 4, stk. 3, litra b⁴⁰ indeholder formuleringen "hvad enten de er byggemodnet eller ikke"⁴¹.

På denne baggrund kom EU-domstolen frem til, at det ikke var op til domstolen at præcisere, i hvilket omfang en grund skal være byggemodnet, for at kunne klassificeres som byggegrund, da byggemodning ikke er en forudsætning for klassificering som byggegrund⁴². EU-domstolen konkluderer derfor, at det er op til nationalstaterne at udforme en nærmere præcisering af definitionen af byggegrunde dog under hensyntagen til, at nationalstaternes definition ikke skal fratage formålet med momssystemdirektivet.

Konklusion på Geemente Emmen sagen og relatering til NL Byg

Det kan på baggrund af Geemente Emmen sagen konkluderes, at EU-domstolen holder fast i, at det er op til nationalstaterne at forestå den nærmere definition af begrebet byggegrunde.

Det er på en måde besynderligt, at man fra hollandsk side valgte at stille det præjudicielle spørgsmål. Dette skyldes, at præmissen for spørgsmålet er, hvordan byggemodnet skal fortolkes. Det er som tidligere citeret slet ikke en forudsætning for momsmæssig klassifikation som byggegrund, at denne er byggemodnet iht. momssystemdirektivet.

I forhold til NL Byg kan det udledes af sagen, at ubebyggede grunde, er grunde, der ikke er beregnet til opførelse af en bygning, hvilket er i overensstemmelse med Skattestyrelsens fortolkning iht. DJV⁴³.

Sagen belyser dog ikke en nærmere definition af begrebet byggegrunde, da EU-domstolen mente, at det præjudicielle spørgsmål lå inden for nationalstaternes område at definere.

4.1.1.2 Woningsticting Maasdriel - C-543/11

I ovennævnte gennemgang af Geemente Emmen sagen kom EU-domstolen ikke med en yderligere præcisering i forhold til, hvornår en ubebygget grund momsmæssigt skal klassificeres, som en byggegrund, men bemærker blot, at ubebyggede grunde er grunde, som ikke er beregnet til opførelse af bygninger. Dermed fastslog EU-domstolen, at byggegrunde er grunde, som er beregnet til at opføre bygninger.

⁴⁰ Det samme forhold er gældende i det nuværende MSD artikel 12, nr. 3.

⁴¹ Jf. sag C-468/93, Gemeente Emmen, præmis 24

⁴² Jf. sag C-468/93, Gemeente Emmen, præmis 26

⁴³ Jf. D.A.5.9.5, Momspligtigt ved levering af byggegrunde

I nedenstående gennemgang af Maasdriel sagen blev EU-domstolen forespurgt på at præcisere, hvornår en grund er beregnet til opførelse af bygning. Gennemgangen af dommen er derfor med udgangspunkt i en yderligere præcisering af sondringen mellem ubebyggede grunde og byggegrunde.

Resume af tvisten

I 2006 købte Woningstichting (køber) et grundstykke af den hollandske kommune Maasdriel (sælger). På aftaletidspunktet var der på grunden opført et bibliotek og en asfalteret parkeringsplads⁴⁴. Det var aftalt mellem køber og sælger, at biblioteket skulle nedrives og grunden skulle være i byggemodnet tilstand ved overdragelsen til køber, da det var købers hensigt, at der på grunden skulle opføres ny bebyggelse. Det blev ligeledes aftalt, at sælger skulle forestå nedrivning af biblioteket samt fjernelse af asfalten på parkeringspladsen. Prisen for grunden var aftalt til et beløb med en forhøjelse af sælgers omkostninger for nedrivningen⁴⁵.

Biblioteket blev som aftalt fuldstændig nedrevet af sælger i februar 2007⁴⁶.

På tidspunktet for overdragelsen af grunden, den 2. marts 2007, var parkeringspladsen ikke blevet fjernet og var stadig i brug. Samtidig havde Woningstichting ikke fået byggetilladelsen⁴⁷.

Som det også nævnes i vores senere gennemgang af Don Bosco og J.J. Komen sagerne er der i Holland en overdragelsesafgift på levering af fast ejendom, som er en afgift pålagt køber. Overdragelser som er underlagt momspligtig er dog fritaget for denne hollandske overdragelsesafgift.

Køber og sælger anså transaktionen for at være en levering af en momspligtig byggegrund.

Woningstichting forventede på denne baggrund ikke at modtage en opkrævning på overdragelsesafgift⁴⁸.

De hollandske afgiftsmyndigheder var dog af den opfattelse, at transaktionen var levering af en momsfri ubebygget grund og sendte derfor en efteropkrævning på overdragelsesafgift⁴⁹. Begrundelsen fra de hollandske afgiftsmyndigheder var, at grunden efter deres opfattelse ikke

⁴⁴ Jf. sag C-543/11, Woningstichting Maasdriel, præmis 8

⁴⁵ Jf. sag C-543/11, Woningstichting Maasdriel, præmis 9

⁴⁶ Jf. sag C-543/11, Woningstichting Maasdriel, præmis 10

⁴⁷ Jf. sag C-543/11, Woningstichting Maasdriel, præmis 11

⁴⁸ Jf. sag C-543/11, Woningstichting Maasdriel, præmis 12-13

⁴⁹ Jf. sag C-543/11, Woningstichting Maasdriel, præmis 14

kunne anses for en byggegrund, da der ikke var udført arbejde for at muliggøre, at en ny bygning kunne opføres (byggemodning)⁵⁰.

Denne klassifikation af transaktionen var Woningstichting selvsagt uenig i, hvorfor Woningstichting påklagede efteropkrævningen af overdragelsesafgiften.

I den forbindelse påpeger de hollandske myndigheder i lighed med Gemeente Emmen sagen, at definitionen af byggegrunde er op til nationalstaterne⁵¹.

Sagen endte i den hollandske højesteret, hvor den hollandske domstol fandt det nødvendigt, at stille EU-domstolen et præjudiciel spørgsmål for afklaring af, om Holland fortolker ubebyggede grunde for bredt og dermed omklassificerer byggegrunde til ubebyggede grunde i strid med formålet med momssystemdirektivet. Derudover ønskede den hollandske højesteret også EU-domstolens svar på den momsmæssige klassifikation i den pågældende sag⁵². Det præjudicielle spørgsmål blev sammenfattet således:

“Skal [momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra k)], sammenholdt med direktivets artikel 12, stk. 1 og 3, fortolkes således, at en levering af en ubebygget grund, der er opstået ved nedrivning af en på grunden eksisterende bygning med henblik på opførelse af nye bygninger, under alle omstændigheder ikke kan fritages for moms?”⁵³

Udledning af gældende ret

EU-domstolen startede med at fastslå, at momsfrigørelserne i momssystemdirektivets artikel 135 stk. 1, litra k (momsfrigørelse ved levering af ubebygget grund), skal fortolkes strengt, da det er en undtagelse til det generelle princip om momspåkrav på levering af varer og ydelser udført af en afgiftspligtig person⁵⁴. Her henviste EU-domstolen til, at formålet med ovennævnte artikel udelukkende er en momsfrigørelse for levering af grunde, som ikke er bestemt til opførelse af en bygning⁵⁵. Her blev der også henvist til præmis 24 og 25 i Gemeente Emmen sagen, hvor dette forhold også blev præciseret⁵⁶. Samtidig henviste EU-domstolen til princippet

⁵⁰ Jf. sag C-543/11, Woningstichting Maasdriel, præmis 16 og 18

⁵¹ Jf. sag C-543/11, Woningstichting Maasdriel, præmis 19

⁵² Jf. sag C-543/11, Woningstichting Maasdriel, præmis 20

⁵³ Jf. sag C-543/11, Woningstichting Maasdriel, præjudiciel spørgsmål, præmis 21

⁵⁴ Jf. sag C-543/11, Woningstichting Maasdriel, præmis 25

⁵⁵ Jf. sag C-543/11, Woningstichting Maasdriel, præmis 30

⁵⁶ Jf. sag C-543/11, Woningstichting Maasdriel, præmis 30

om afgiftsneutralitet, hvorfor det pålægges alle nationalstaterne at inddrage samtlige ubebyggede grunde, som er beregnet til at blive bebygget i deres definition af byggegrunde⁵⁷.

EU-domstolen fastslog derudover, at ved vurdering af den momsmæssige kvalifikation skal inddrages de objektive beviselementer ved transaktionens omstændigheder⁵⁸. Her henviste EU-domstolen til, at det var ubestridt, at biblioteket var nedrevet på overdragelsestidspunktet og sælger havde forpligtet sig til fjernelse af parkeringspladsen - begge med henblik på opførelse af ny bygning⁵⁹.

Det var derfor EU-domstolens opfattelse, at det økonomiske formål med transaktionen var, at sælger skulle levere en byggegrund til Woningstichting, hvilket understøttes af, at nedrivning af bygningen var foretaget inden⁶⁰. EU-domstolen negligerede det forhold, at parkeringspladsen først fjernes efterfølgende, da sælger efter overdragelsesdato er forpligtet til fjernelsen.

EU-domstolen besvarede derfor det præjudicielle spørgsmål med, at den pågældende transaktion ikke kunne kvalificeres, som en momsfri levering af en ubebygget grund, men skulle i stedet for klassificeres som en momspligtig levering af en byggegrund. Samtidig fastslog EU-domstolen, at det faktum, at grunden på leveringstidspunktet ikke var byggemodnet er uden betydning, da de objektive beviselementer viser, at grunden på leveringstidspunktet rent faktisk var beregnet til at blive bebygget⁶¹.

Konklusion på Woningstichting Maasdriel sagen og relatering til NL Byg

Det interessante er her, hvordan det præjudicielle spørgsmål blev sammenfattet. Der spørges nemlig bredt med formuleringen "under alle omstændigheder ikke kan fritages moms?⁶²". Derimod er EU-domstolens besvarelse møntet på den konkrete transaktion, hvorfor de blot forholder sig til, at en transaktion som denne, skal betragtes som en momspligtig levering af en byggegrund. Spørgsmålet er dog også formuleret svært at besvare, da EU-domstolen i så fald i deres besvarelse skulle tage højde for mange forskellige omstændigheder.

⁵⁷ Jf. sag C-543/11, Woningstichting Maasdriel, præmis 31

⁵⁸ Jf. sag C-543/11, Woningstichting Maasdriel, præmis 32

⁵⁹ Jf. sag C-543/11, Woningstichting Maasdriel, præmis 33-34

⁶⁰ Jf. sag C-543/11, Woningstichting Maasdriel, præmis 36

⁶¹ Jf. sag C-543/11, Woningstichting Maasdriel, præmis 36

⁶² Jf. sag C-543/11, Woningstichting Maasdriel, præjudiciel spørgsmål, præmis 21

Det vigtige at medtage fra dommen er præmisserne om, at momsfrigtagelsen ved levering af ubebyggede grunde er undtagelse til det generelle princip, om at leveringer af varer og tjenesteydelser er momsplichtige, ved levering fra en afgiftspligtig person. Dette sammenholdt med præmissen om, at nationalstaterne skal inddrage alle grunde, hvor det er muligt at opføre en bygning, som byggegrunde i nationalstaternes definition af byggegrunde. Dermed må det konstateres, at alle grunde i udgangspunktet må være byggegrunde, medmindre der eksempelvis foreligger byggetekniske eller juridiske forhold, som forhindrer opførelse af en bygning på grunden. Som tidligere påpeget er manglende byggemodning eller byggetilladelse på overdragelsestidspunktet uden betydning for denne vurdering.

I forhold til NL Byg, som opkøber grunde for at opføre boliger herpå betyder EU-dommen, at sådanne grunde som hovedregel vil blive klassificeret som byggegrunde. De eneste situationer, hvor det kan tænkes, at klassifikation skal være momsfri ubebygget grund i stedet er, hvis NL Byg køber en grund, hvor det eksempelvis på leveringstidspunktet ikke er lovligt at opføre en bygning, men bliver lovliggjort efterfølgende. Denne situation er dog en anelse abstrakt i forhold til en virksomhed som NL Byg, da anskaffelsen af en sådan grund intet formål har, hvis den ikke må bebygges.

I relation til NL Byg, er det vigtigt at påpege, at hverken Gemeente Emmen eller Maasdriel dommene fastslår gældende ret i de situationer, hvor der er tvivl om, hvorvidt en levering skal betragtes som levering af en byggegrund eller som levering af en bygning med tilhørende jord. Denne sondring foretages og analyseres i afsnittet "Sondring mellem byggegrunde og bygninger med tilhørende jord", hvor relevante EU-domme inddrages.

4.1.1.3 Danske fortolkningsbidrag af byggegrund

Som det er behandlet ved gennemgangen af sagerne Gemeente Emmen og Woningstichting Maasdriel, er det jf. MSD artikel 12, stk. 1 og 3., op til medlemsstaterne at definere, hvad en byggegrund er i momsmæssig henseende. Gennemgangen af ovenstående EU-afgørelser viste dog, at medlemsstaterne var yderst begrænset i forhold til deres definition af byggegrunde. Dette skyldes, at definitionen ikke må være så vidtrækkende, at definitionen fratager virkningen fra momssystemdirektivets formål med, at alle grunde, hvor det er muligt at opføre en bygning, skal indeholdes i nationalstaternes definition af en momsplichtig byggegrund.

I Danmark er denne implementering reguleret i ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra b, som er refereret i tidligere afsnit, hvor det fastslås, at byggegrunde uanset byggemodning og bebyggede grunde er momspligtige. Derudover følger den også tidligere citeret momsbekendtgørelsens § 56, som i overensstemmelse med sagerne Gemeente Emmen og Woningstichting Maasdriel fastslår, at alle grunde, hvor det er muligt at opføre en bygning skal klassificeres som byggegrunde. Den danske implementering afviger lidt i forhold til ovenstående refereret paragraf i momsloven, idet begrebet "bebygget grund" (som sidestilles med byggegrunde) ikke er et begreb i momssystemdirektivet.

I Skatteministeriets vejledning om "Moms på salg af nye bygninger og byggegrunde" bliver begrebet "bebygget grunde" yderligere præciseret til følgende:

"Levering af bygninger med tilhørende grundareal, som ikke er nye bygninger, er ikke omfattet af momspligten.

Hvis levering sker med henblik på opførelse af en ny bygning, skal levering dog anses for levering af en byggegrund⁶³."

Som det fremgår af ovenstående afsnit fra Skatteministeriets vejledning, så udvides den danske definition af byggegrunde til også, at omfatte bygninger med tilhørende jord, når leveringen er med henblik på opførelse af ny bygning. Dermed opstår der en momsmæssig omkvalificering af levering af momsfrie gamle bygninger med tilhørende jord til momspligtige byggegrunde. Derfor opstår der en sondring mellem byggegrunde og bygninger med tilhørende jord, som vil blive behandlet i det kommende afsnit.

4.1.2 Sondring mellem byggegrunde og bygninger med tilhørende jord

I foregående afsnit blev begrebet "bebygget grund" introduceret på baggrund af Skatteministeriets vejledning og ML § 13, stk. 1, nr. 9. Begrebet vil i dette afsnit blive omtalt som bygninger med tilhørende jord, da det flugter med termen, som benyttes i de senere gennemgåede EU-afgørelser i form af Don Bosco og KPC Herning.

⁶³ Skatteministeriets vejledning om Moms på salg af nye bygninger og byggegrunde, afsnit 2.2

I dette afsnit sondres der mellem byggegrunde og bygninger med tilhørende jord. Momsloven⁶⁴ definerer ikke nærmere den momsmæssige forskel mellem byggegrunde og bygninger med tilhørende jord end hvad der citeres i foregående afsnit. En nærmere definition skal derfor søges i momsbekendtgørelsen § 54, hvor begrebet bygning defineres:

“Ved begrebet bygning i momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra a, forstås grundfaste konstruktioner, som er færdiggjorte til det formål, de er bestemt til. Levering af dele af en sådan bygning anses ligeledes for at være levering af en bygning⁶⁵.”

Som det fremgår af momsbekendtgørelsen er bygninger noget grundfast, som har et formål. Alene ud fra dette må det kunne fortolkes, at en grund med et ubetydeligt skur, som ikke kan betragtes som en bygning, men blot som en grund. Momssystemdirektivets definition af en bygninger er dog således:

“Ved anvendelsen af stk. 1, litra a), forstås ved »bygning« enhver grundfast konstruktion⁶⁶.”

Det interessante her er, at EU's definition for en bygning er “enhver grundfast konstruktion”, hvor der ikke skeles til formål med den grundfaste konstruktion. Vores umiddelbare fortolkning heraf er, at EU anser bygninger i en bredere forstand end det Danmark har implementeret i momsbekendtgørelsen § 54, stk. 1.

4.1.2.1 Grunde med bygninger til nedrivning

I praksis har den momsmæssige behandling af levering af bebyggede grunde givet store udfordringer (særligt for sælger).. Udfordringen ligger i at sondre mellem en byggegrund og en bygning med tilhørende jord. Som tidligere anført i ML § 13, stk. 1, nr. 9 kan sælger, som udgangspunkt sælge gamle bygninger med tilhørende jord uden moms, hvorimod byggegrunde, som udgangspunkt skal pålægges moms ved levering jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra b.

I situationer, hvor køber har mulighed for fuld momsfradrag på køb af grunden, så er problemstillingen af mindre væsentlig karakter, da sælger blot pålægger momsen og køber fradrager momsen. Udfordringen er de situationer, hvor køber ikke kan opnå fuld fradrag for

⁶⁴ Se citeret fra momsloven i afsnittet “Hvornår er en levering af en grund eller bygning momspligtig?”

⁶⁵ Momsbekendtgørelsen § 54, stk. 1.

⁶⁶ MSD artikel 12, stk. 2

momsen. Udfordringen vil derfor opstå, når grunden skal benyttes til opførelse af bygning med henblik på momsfri udlejning. Her er det i købers store interesse, at leveringen kan ske uden moms, da grunden alternativt bliver 25 % dyre pga. det manglende momsfradrag.

Sondringen mellem byggegrunde og gamle bygninger med tilhørende jord har udmøntet sig i en række sager, hvor sælger og skattemyndigheder har været uenige om sondringen i situationer, hvor der sker nedrivning af den eksisterende bygning omkring leveringstidspunktet. Disse sager er i flere tilfælde endt ved EU-domstolen, hvor domstolen har afgivet svar på præjudicielle spørgsmål. Nedenfor vil udvalgte relevante sager blive gennemgået, for at fastslå gældende ret. Nedenstående sager er udvalgt, da de har været definerende for gældende ret på området, hvilket blandet andet kan udledes af, hvilke sager Skattestyrelsen refererer til i Den Juridiske Vejledning.

4.1.2.1.1 Don Bosco Onroerend Goed BV - C-461/08

I 1998 indgik Don Bosco en aftale om køb af en grund i Holland, som var bebygget med to ældre bygninger, der tidligere var anvendt til skole⁶⁷. Hensigten med købet var at nedrive de bestående bygninger for derefter at opføre nye bygninger⁶⁸. I henhold til hollandsk lovgivning skal der betales overdragelsesafgift ved erhvervelse af fast ejendom, medmindre erhvervelsen af ejendommen er momspligtig⁶⁹. Så spørgsmålet var, om der var tale om erhvervelse af en momspligtig byggegrund, eller erhvervelse af en momsfri gammel bygning med tilhørende grund.

Resume af tvisten

Don Bosco købte en grund, som er bebygget med to ældre bygninger, med den hensigt at nedrive bygningerne for herefter at opføre nye bygninger på grunden. I købsaftalen blev det aftalt, at det er sælger, der skal søge om nedrivningstilladelse, indgå aftale om nedrivningen og som skal faktureres udgifterne til nedrivningen. Udgifterne skal dog indgå som en forhøjelse af købsprisen. Den eneste del af nedrivningsomkostningerne sælger skal bære er fjernelse af asbest i bygningerne⁷⁰.

⁶⁷ Jf. sag C-461/08, Don Bosco, præmis 10

⁶⁸ Jf. sag C-461/08, Don Bosco, præmis 11

⁶⁹ Jf. sag C-461/08, Don Bosco, præmis 8-9

⁷⁰ Jf. sag C-461/08, Don Bosco, præmis 10-11

I august 1999 modtog sælger nedrivningstilladelsen fra de hollandske myndigheder på betingelse af, at nedrivningen først må påbegyndes efter asbesten var fjernet fra bygninger⁷¹. Sælger hyrer en entreprenør, som skal forestå fjernelse af asbesten og nedrivningen. Nedrivningen blev påbegyndt den 30. september 1999⁷² før asbesten var fjernet. Senere samme dag blev ejendommen overleveret til Don Bosco⁷³. Fjernelsen af asbest og nedrivningen af bygningerne blev således først afsluttet efter levering af ejendommen⁷⁴. Efterfølgende fik Don Bosco en opkrævning på overdragelsesafgift, da de hollandske myndigheder anså overdragelsen for en momsfri levering af en gammel bygning med tilhørende jord⁷⁵. Don Bosco ankede denne afgørelse⁷⁶, hvorefter den hollandske domstol valgte at stille følgende præjudicielle spørgsmål til EU-domstolen:

“Skal sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra g), sammenholdt med dets artikel 4, stk. 3, litra a), fortolkes således, at levering af en bygning, der med henblik på at blive erstattet af en nyopført bygning delvist er blevet nedrevet, er [momspligtig]?

Er det af betydning for besvarelsen af dette spørgsmål, om det er sælger eller køber, der har givet nedrivningen af bygningen i opdrag og lader udgifterne hertil fakturere til sig selv, i den forstand, at leveringen kun er [momspligtig], hvis det er sælger, der har givet nedrivningen i opdrag og lader nedrivningsudgifterne fakturere til sig selv?

Er det af betydning for besvarelsen af det første spørgsmål, om det er sælger eller køber af bygningen, der har udarbejdet planerne for nybyggeriet, i den forstand, at leveringen kun er [momspligtig], hvis det er sælger, der har udarbejdet planerne for nybyggeriet?

Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende, er enhver levering, der finder sted efter det tidspunkt, hvor nedrivningsarbejdet faktisk er påbegyndt, eller efter et senere tidspunkt, særligt efter det tidspunkt, hvor nedrivningen er væsentligt fremskredet, da [momspligtig]?⁷⁷”.

⁷¹ Jf. sag C-461/08, Don Bosco, præmis 12

⁷² Jf. sag C-461/08, Don Bosco, præmis 13

⁷³ Jf. sag C-461/08, Don Bosco, præmis 14

⁷⁴ Jf. sag C-461/08, Don Bosco, præmis 15

⁷⁵ Jf. sag C-461/08, Don Bosco, præmis 16

⁷⁶ Jf. sag C-461/08, Don Bosco, præmis 17

⁷⁷ Jf. sag C-461/08, Don Bosco, præjudicielle spørgsmål, præmis 23

Momssystemdirektivet - ændringer

Henset til tidspunktet for tvistens opståelse i 1999⁷⁸, hvor ejendommen leveres til Don Bosco skal det pointeres, at EU-domstolen afsagde dom ud fra daværende momssystemdirektiv (77/388/EØF af 17. Maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - det fælles merværdisystem: ensartet beregningsgrundlag). Det gældende momssystemdirektiv - 2006/12/EF - EU's fælles merværdiafgiftssystem (moms), trådte i kraft i 2006 og erstattede det oprindelig momssystemdirektiv. Det præjudicielle spørgsmål er centreret om artiklerne "Artikel 13, punkt B, litra g" og "Artikel 4, stk. 3, litra a". I bilag 1 til dette speciale er begge ovenstående artikler citeret og der er medtaget citat af de relevante gældende artikler. Ved sammenligning af de daværende artikler og de nu gældende artikler, vurderes der ikke at være betydningsforskelle, men blot ordlyden af artiklerne, som er ændret. På denne baggrund vurderes, at Don Bosco dommens præmisser fortsat kan benyttes, som fortolkningsbidrag til det nu gældende momssystemdirektiv.

Udledning af gældende ret

Inden EU-domstolen besvarede de præjudicielle spørgsmål, fastslog den, at momsfritlegelserne i MSD artikel 13 er undtagelser, som ifølge fast retspraksis skal fortolkes strengt, da det er undtagelser fra det almindelig princip om, at enhver levering af goder/tjenesteydelser er momspligtige, hvis de leveres fra en afgiftspligtig person⁷⁹. EU-domstolen fastslog, at da sælgeren havde leveret en ejendom samt en tjenesteydelse vedr. nedrivning af de eksisterende bygninger, er det væsentligt, for at kunne besvare de præjudicielle spørgsmål, at få klarlagt, om leverancen skal anses for to særskilte og indbyrdes uafhængige transaktioner, der skal bedømmes hver for sig, eller én enkelt kompleks transaktion, der er sammensat af flere elementer⁸⁰.

EU-domstolen kom frem til, at der er tale om én samlet transaktion. Dette begrundede de med, at nedrivningen og salget af ejendommen er så nært forbundne, at det ikke giver mening at adskille dem. EU-domstolen vægtede her, at nedrivningen og selve leveringen af grunden overlappede hinanden og, at det økonomiske formål med disse handlinger var at tilvejebringe en grund, som var klar til at blive bebygget⁸¹. Det ville således ikke give nogen mening at

⁷⁸ Jf. sag C-461/08, Don Bosco, præmis 12

⁷⁹ Jf. sag C-461/08, Don Bosco, præmis 25

⁸⁰ Jf. sag C-461/08, Don Bosco, præmis 33-34

⁸¹ Jf. sag C-461/08, Don Bosco, præmis 39-40

antage, at Don Bosco ville købe en ejendom, som på daværende tidspunkt ikke havde en nytteværdi for hans økonomiske virksomhed, og efterfølgende af den samme person købe en nedrivningstjeneste, som udelukkende kunne benyttes til at give den omhandlede ejendom en nytteværdi.

EU-domstolen fastslår således, at leveringen af en byggegrund, hvor der endnu står en gammel bygning, som på sælgers foranledning rives ned, for at køber kan opføre en ny bebyggelse, skal anses for levering af en ubebygget grund, og ikke af den eksisterende bygning. Dette uanset om nedrivningen af denne bygning, allerede er påbegyndt før denne levering. I en sådan situation er leverancen ikke omfattet af momsfrigtagelsen i direktivets artikel 13, punkt B, litra g⁸². Spørgsmålet om, hvorvidt denne ubebyggede grund udgør en byggegrund, overlader EU-domstolen til de nationale domstole. Dog med en bemærkning om, at det udelukkende er ubebyggede grunde, som ikke er beregnet til opførelse af bygninger, der er omfattet af fritagelsen⁸³.

Konklusion på Don Bosco sagen og relatering til NL Byg

Don Bosco sagen fastlægger gældende ret i de situationer, hvor køberen af en bygning med tilhørende jord har til hensigt, at få nedrevet en eksisterende bygning med henblik på opførelse af ny bebyggelse, og hvor sælger er involveret i nedrivningsprocessen. Her er gældende ret, at sådanne transaktioner skal ses samlet og klassificeres som salg af en byggegrunde, som er en momspligtig levering. I forhold til den afsagte kendelse i Don Bosco sagen, er det dog vigtigt at bemærke, at der lægges til grund for dommen, at nedrivningen allerede var påbegyndt af sælger før leveringen af ejendommen. Det kan derfor ikke udledes af Don Bosco sagen om udfaldet havde været anderledes, hvis nedrivningen først var påbegyndt af sælger efter levering af ejendommen. Her må det kunne formodes, at det i højere grad vil være muligt, at se de to transaktioner som særskilte transaktioner.

Dommen kan heller ikke anvendes til at udlede gældende ret i de situationer, hvor sælger efter nedrivning indgår i opførelsen af ny bebyggelse. Det som er vigtigt at fastslå ud fra Don Bosco sagen er, at EU-domstolens afgørelse bygger på realiteter og objektive kriterier. Det kan derfor

⁸² Jf. sag C-461/08, Don Bosco, præmis 40-41

⁸³ Jf. sag C-461/08, Don Bosco, præmis 43

ikke udledes af sagen, om udfaldet vil være anderledes såfremt, at det ikke er sælger, men en tredjepart eller køber selv, som forestår nedrivningen.

Ligeledes kan det heller ikke udledes, hvordan gældende ret er i situationer, hvor det er købers hensigt at nedrive ejendommen med henblik på opførelse af ny bebyggelse, men hvor der ikke foreligger konkrete planer for dette på overtagelsestidspunktet af ejendommen.

Som det fremgår af casebeskrivelsen køber NL Byg ejendomme, som nedrives med henblik på opførelse af nye beboelsesejendomme. Problemstillingen i Don Bosco sagen er derfor yderst relevant for NL Byg. I forhold til NL Byg skal det her igen pointeres, at de står som køber og det er sælger, som eventuelt skal pålægge moms og afregne denne. Det er derfor sælger, som er ansvarlig for korrekt afregning af moms. Det er dog bestemt ikke uvæsentligt for NL Byg, om der pålægges moms på køb af grunde eller ej, da NL Byg eventuelt kan miste fradragsmuligheden for købsmomsen på et tidspunkt, alt efter anvendelse af grunden og den efterfølgende opførte bygning. Sælgers udfordring er iht. Don Bosco sagen at afgøre om det er salg af gammel bygning eller salg af byggegrund. I forhold til casebeskrivelsen er det dog NL Byg selv, som forestår nedrivningen, hvorfor afgørelsen i Don Bosco sagen ikke kan anvendes til at besvare, hvorvidt leveringen af ejendomme, skal klassificeres som levering af en momspligtig byggegrund eller en momsfri gammel bygning med tilhørende jord. Derfor vil der blive set på, hvilke andre afgørelser, der kan belyse gældende ret i NL Bygs situation.

4.1.2.1.2 KPC Herning - C-71/18

Dansk praksis afledt af Don Bosco sagen har hidtil været, at købers hensigt har været afgørende i forhold til den momsmæssige klassifikation af salg af en bebygget grund (bygning med tilhørende jord). Denne praksis bliver dog udfordret af den igangværende sag mellem KPC Herning og Skattestyrelsen i Danmark, omkring momspligt ved salg af bygning med grund, hvor det var købers hensigt at nedrive bygningen for at opføre ny bebyggelse. Sagen er endt i Landsretten, hvor der er stillet præjudiciel spørgsmål til EU-domstolen omkring fortolkningen af momssystemdirektivet. På tidspunktet for dette speciale har Landsretten endnu ikke taget stilling til det modtaget præjudicielle svar. Vi anlægger dog en forudsætning om, at Landsretten ikke bestrider det modtaget præjudicielle svar og mener derfor med rimelighed, at sagen allerede på nuværende tidspunkt er definerende for gældende ret.

I nedenstående gennemgang af sagen inddrages detaljer, som fremgår af forslaget til afgørelsen, men som ikke fremgår i det præjudicielle svar. Det må på baggrund heraf kunne konkluderes, at EU-domstolen ikke vurderer disse detaljer væsentlige i forhold til konklusionen. Vi har dog medtaget nogle af disse for, at læseren bedre kan forstå sagens omdrejningspunkt. I forhold til udledning af gældende ret vil der naturligvis ikke blive fortolket på detaljer, som ikke fremgår af svaret på det præjudicielle spørgsmål.

Resume af tvisten

I maj 2013 arbejdede KPC Herning A/S (projektudviklings- og entreprenørvirksomhed⁸⁴) og Boligforeningen Kristiansdal sammen om et idékoncept, som havde til hensigt at opføre ungdomsboliger på Finlandkaj 12⁸⁵. På Finlandkaj 12 var der et eksisterende pakhus, som var ejet af Odense Havn⁸⁶.

KPC Herning købte i efteråret 2013 Finlandkaj 12 af Odense Havn ved en betinget købsaftale, hvor der blandt andet fremgik, at KPC Herning skulle indgå en aftale med en boligforening om opførelse af et ungdomsboligprojekt⁸⁷. I købsaftalen blev det forudsat, at leveringen af ejendommen til KPC Herning skulle klassificeres som levering af en gammel bygning med tilhørende jord, hvorfor der ikke skulle pålægges moms. Købsaftalen indeholdt et skatteforbehold om, at såfremt skattemyndighederne anså leveringen for en momspligtig levering, så skulle momsen betales af KPC Herning⁸⁸.

Den 5. december 2013 videresolgte KPC Herning Finlandkaj 12 til Boligforeningen Kristiansdal. Det var en betingelse for salget, at KPC Herning skulle forestå projekteringen og ombygningen/genopbygningen af ejendommen til boliger som totalentreprenør⁸⁹. Det blev ved videresalget af Finlandkaj 12 ligeledes også aftalt i købsaftalen, at salget skulle anses for salg af en gammel bygning, hvorfor der ikke blev pålagt moms. Det blev igen aftalt, at KPC Herning skulle bære risikoen, såfremt SKAT senere måtte anse leveringen for at være en momspligtig levering⁹⁰. Det blev i samme ombæring aftalt, at Boligforeningen Kristiansdal selv skulle stå for den nødvendige delvise nedrivning af det eksisterende pakhus for egen regning og risiko, hvor

⁸⁴ Jf. sag C-71/18, KPC Herning, præmis 11

⁸⁵ Jf. sag C-71/18, KPC Herning, præmis 12

⁸⁶ Jf. sag C-71/18, KPC Herning, præmis 13

⁸⁷ Jf. sag C-71/18, KPC Herning, præmis 13

⁸⁸ Jf. sag C-71/18 (forslag til afgørelse), KPC Herning, præmis 12

⁸⁹ Jf. sag C-71/18, KPC Herning, præmis 14

⁹⁰ Jf. sag C-71/18 (forslag til afgørelse), KPC Herning, præmis 15

alene den midterste del af gavlen samt tilhørende industritekniske konstruktioner skulle stå tilbage⁹¹. Herefter var det aftalt, at KPC Herning skulle udføre alt andet nødvendigt arbejde for at kunne levere en færdigbygget beboelsesejendom til Boligforeningen Kristiansdal⁹².

Det er på tidspunktet for begge salg af Finlandkaj 12 ubestridt, at pakhuset var fuldt funktionsdygtigt, da det blandt andet kunne være anvendt til en række kulturelle formål⁹³.

Boligforeningen Kristiansdal indgik den 7. marts 2014 en aftale med et nedrivningsfirma om nedrivning af pakhuset på Finlandkaj 12. Som aftalt i købsaftalen med KPC Herning, skete nedrivningen for Boligforeningen Kristiansdals regning og risiko uden KPC Herning på nogen måde var involveret i nedrivningsprocessen. KPC Herning opførte herefter de aftalte ungdomsboliger, som stod klar til indflytning den 15. august 2015⁹⁴.

Den 10. december 2013 anmodede KPC Herning SKAT om bindende svar for, om købet af Finlandkaj og efterfølgende videresalg til Boligforeningen Kristiansdal begge skulle klassificeres som momsfrie leverancer af gamle bygninger. Skatterådet besvarede i sommeren 2014 anmodningen benægtende i forhold til begge salg⁹⁵. Det var derfor skatterådets opfattelse, at begge leverancer var momspligtige.

KPC Herning var selvsagt uenig i Skatterådets afgørelse og indbragte denne for Landsskatteretten. Den 9. december 2015 fandt Landsskatteretten ikke grundlag for at karakterisere ejendommen (pakhuset), som en byggegrund. Begrundelsen fra Landsskatteretten var, at der ved begge salg var opført en bygning og, at det efterfølgende nedrivningsarbejde skete uden KPC Herning's deltagelse⁹⁶. Derudover blev det fastslået, at på tidspunktet for salget og det efterfølgende videresalg, var pakhuset fuldt funktionsdygtigt og var i en stand, hvor den eksempelvis kunne være anvendt til en række kulturelle aktiviteter⁹⁷. De to leverancer blev derfor af Landsskatteretten anset for momsfrie leverancer af gamle bygninger med tilhørende jord⁹⁸.

⁹¹ Jf. sag C-71/18, KPC Herning, præmis 15

⁹² Jf. sag C-71/18, KPC Herning, præmis 15

⁹³ Jf. sag C-71/18, KPC Herning, præmis 16 og præmis 18 fra forslag til afgørelsen

⁹⁴ Jf. sag C-71/18 (forslag til afgørelsen), KPC Herning, præmis 16 & 17

⁹⁵ Jf. sag C-71/18, KPC Herning, præmis 17

⁹⁶ Jf. sag C-71/18, KPC Herning, præmis 18 & præmis 20 fra forslag til afgørelsen

⁹⁷ Jf. sag C-71/18 (forslag til afgørelsen), KPC Herning, præmis 18

⁹⁸ Jf. sag C-71/18, KPC Herning, præmis 18

Skatteministeriet var dog ikke enig i Landsskatterettens afgørelse og indbragte derfor Landsskatterettens afgørelse for byretten i Herning, som henviste denne til Vestre Landsret, som følge af sagens principielle forhold⁹⁹.

Skatteministeriets argumentation for, at transaktionerne skulle anses for momspligtige leverancer af byggegrunde er baseret på, at det jf. MSD artikel 135, stk. 1, litra j) og artikel 12 stk. 1, litra a) er op til medlemsstaterne at definere begrebet "byggegrund", så længe definitionen ikke strider mod momssystemdirektivets definition af en fast ejendom bestående af bygning med tilhørende jord¹⁰⁰. Skatteministeriets egen vejledning om den momsmæssige behandling lyder således:

"Levering af bygninger med tilhørende grundareal, som ikke er nye bygninger, er ikke omfattet af momspligten.

Hvis leveringen sker med henblik på opførelse af en ny bygning, skal leveringen dog anses for levering af en byggegrund¹⁰¹".

Det er selvsagt Skatteministeriets opfattelse, at ovenstående definition ikke strider mod momssystemdirektivets definition af fast ejendom bestående af en bygning med tilhørende jord¹⁰². Skatteministeriet henviser samtidig til den tidligere gennemgåede Don Bosco afgørelse, hvor nedrivningshensigten var afgørende i forhold til at klassificere ejendommen som en byggegrund¹⁰³.

KPC Herning gjorde derimod gældende, at en grund hvorpå der står en bygning ikke som udgangspunkt kan kvalificeres som en byggegrund, medmindre der foreligger særlige omstændigheder, som dem i eksempelvis Don Bosco afgørelsen¹⁰⁴, hvor det var sælgeren, som udførte nedrivning for at kunne levere en byggegrund til køber. Her henledte KPC Herning opmærksomheden på, at det i denne sag var køber, som stod for nedrivning, hvilket skete via en underleverandør uden KPC Hernings involvering. Derudover gjorde KPC Herning det også

⁹⁹ Jf. sag C-71/18, KPC Herning, præmis 19

¹⁰⁰ Jf. sag C-71/18, KPC Herning, præmis 20

¹⁰¹ Jf. sag C-71/18, KPC Herning, præmis 10 (som er refereret fra afsnit 2.2 i Skatteministeriets vejledning om moms på salg af nye bygninger og byggegrunde)

¹⁰² Jf. sag C-71/18, KPC Herning, præmis 21

¹⁰³ Jf. sag C-71/18, KPC Herning, præmis 20

¹⁰⁴ Jf. sag C-71/18, KPC Herning, præmis 23

gældende, at SKAT's definition af byggegrunde efter deres opfattelse er for vidtrækkende og strider imod momssystemdirektivet og dermed fratager virkningen af momssystemdirektivets definition af en bygning med tilhørende jord¹⁰⁵. Det sidste argument fra KPC Hernings side var, at transaktionerne skal vurderes på baggrund af deres objektive karakteristika og ikke de subjektive hensigter¹⁰⁶. Det var derfor KPC Hernings opfattelse, at begge transaktioner er leverancer, som er momsfritaget, da der er tale om levering af jord, hvorpå der stod gamle bygninger¹⁰⁷.

Vestre Landsret valgte på baggrund af sagens principielle karakter, at anmode EU-domstolen om besvarelse af følgende præjudicielle spørgsmål inden Vestre Landsret kunne tage yderligere stilling til sagen:

“Er det foreneligt med [...] artikel 135, stk 1, litra j). jf. artikel 12, stk. 1, litra a), og stk. 2, sammenholdt med artikel 135, stk. 1 litra k), jf. artikel 12, stk. 1, litra b), og stk. 3, [i direktiv 2006/112], at en medlemsstat under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende betragter en levering af en fast ejendom, hvorpå der på leveringstidspunktet er opført en bygning, som et momspligtigt salg af en byggegrund, når det er parternes hensigt, at bygningen skal rives helt eller delvist ned for at gøre plads til en ny bygning?”¹⁰⁸.

Udledning af gældende ret - ændring af praksis?

I lighed med Don Bosco sagen, så er det altså købers hensigt, at den eksisterende bygning skal nedrives, så der kan opføres en ny bygning. I KPC sagen er sælger (KPC Herning) dog ikke involveret i nedrivningen, men de skal dog forestå den efterfølgende opførelse af en ny bygning.

I modsætning til Don Bosco sagen, så består KPC Herning sagen af to transaktioner, hvor KPC Herning, som tidligere beskrevet først køber Finlandkaj 12 for derefter at videresælge denne til Boligforeningen Kristiansdal med betingelse om, at KPC Herning skal være entreprenør på boligprojektet.

¹⁰⁵ Jf. sag C-71/18, KPC Herning, præmis 24

¹⁰⁶ Jf. sag C-71/18, KPC Herning, præmis 26

¹⁰⁷ Jf. sag C-71/18, KPC Herning, præmis 27

¹⁰⁸ Jf. sag C-71/18, KPC Herning, præmis 28 (præjudiciel spørgsmål)

Der var bred enighed mellem den danske regering (Skatteministeriet), KPC Herning og Europa Kommissionen om, at salgstransaktionerne skulle vurderes uafhængigt af hinanden i forhold til den momsmæssige behandling¹⁰⁹. Derved var der enighed om, at de to transaktioner ikke skulle anses for en transaktion direkte mellem Odense Havn og Boligforeningen Kristiansdal.

Det første punkt er derfor om KPC Hernings køb af Finlandkaj 12 (transaktion 1) skal anses for køb af en byggegrund eller køb af en gammel bygning med tilhørende jord. Allerede på overdragelsestidspunktet var det som sagt fuldt bekendt for sælger, at det var købers (KPC Herning) hensigt at nedrive den eksisterende ejendom for at opføre en ny bygning.

Det andet punkt er om det efterfølgende videresalg (transaktion 2) af Finlandkaj 12 til Boligforeningen Kristiansdal skal kvalificeres som en byggegrund eller en gammel bygning med tilhørende jord. Igen er sælger (KPC Herning) fuldt ud bekendt med, at Boligforeningen Kristiansdal vil nedrive eksisterende ejendom, da KPC Herning jo er entreprenør på opførelse af den nye beboelsesejendom, men ikke på nedrivningen.

Der var tre forskellige opfattelser af, hvordan de to transaktioner skulle kvalificeres blandt den danske regering (Skatteministeriet), KPC Herning og Europa Kommissionen. Disse kan jf. sagens præmis 32¹¹⁰ opsummeres til følgende:

- **KPC Herning:**
 - Transaktion 1: Momsfri levering af en gammel bygning med tilhørende jord
 - Transaktion 2: Momsfri levering af en gammel bygning med tilhørende jord
- **Den danske regering (Skatteministeriet):**
 - Transaktion 1: Momspligtig levering af en byggegrund
 - Transaktion 2: Momspligtig levering af en byggegrund
- **Europa Kommissionen:**
 - Transaktion 1: Momsfri levering af en gammel bygning med tilhørende jord
 - Transaktion 2: Momspligtig levering af en ny bygning med tilhørende jord

Argumentation for KPC Hernings og Skatteministeriets momsmæssige klassifikationer fremgår af resumeet til tvisten. Det interessante er, at Europa Kommissionen mener, at der er forskel på de to transaktioner. Europa Kommissionen er dermed enig med KPC Herning i, at den første

¹⁰⁹ Jf. sag C-71/18, KPC Herning, præmis 32

¹¹⁰ Jf. sag C-71/18, KPC Herning, præmis 32

transaktion er salg af en gammel bygning med tilhørende jord. Europa Kommissionen mener, at det efterfølgende videresalg skal kvalificeres som salg af bygning med tilhørende jord inden første indflytning - altså kvalificeres som en ny bygning. Begrundelsen er her, at transaktionen ikke blot er et simpelt salg, men derimod to transaktioner bestående af salg af grund med efterfølgende opførelse af ny bygning¹¹¹. Det er dermed Kommissionens opfattelse, at disse to transaktioner skal ses som en kompleks transaktion, som er kunstige at opdele og derfor skal anses for en samlet transaktion i momsmæssig forstand¹¹². Denne opfattelse flugter med præmisserne i Don Bosco sagen. Den helt afgørende forskel er dog som tidligere nævnt, at i Don Bosco sagen var det sælger, som forestod nedrivningen.

På baggrund af de divergerende fortolkninger fandt EU-domstolen det nødvendigt med følgende præcisering:

“Det, der skal tages stilling til i den foreliggende sag, er således, om og i hvilket omfang der skal tages hensyn til hensigten om delvist at nedrive den eksisterende pakhushbygning, der er opført på grunden >Finlandkaj 12<, samt hensigten om at erstatte den af en ny bygning¹¹³”.

På baggrund af ovenstående citat kan det konkluderes, at EU-domstolen negligere det faktum, at KPC Herning rent faktisk har forpligtet sig til efterfølgende opførelse af boligejendommen og sidestiller denne med blot en hensigt herom. Dette er fordi EU-domstolen anfører, at den momsmæssige kvalifikation skal fastsættes ud fra de objektive omstændigheder på leveringstidspunktet og ikke subjektive hensigter.

EU-domstolen præciserer med udgangspunkt i MSD artikel 1, stk. 2, at hver transaktion sædvanligvis skal anses for særskilte og uafhængige transaktioner¹¹⁴. Denne præcisering tydeliggør derved, at der skal foreligge helt særlige omstændigheder for at videresalget af Finlandkaj 12 til Boligforeningen Kristiansdal og den efterfølgende nedrivning kan anses for en

¹¹¹ Begrebet “ny bygning” i momsmæssig henseende bliver defineret og redegjort for i problemstilling 4 omkring salg

¹¹² Jf. sag C-71/18, KPC Herning, præmis 32

¹¹³ Jf. sag C-71/18, KPC Herning, præmis 33

¹¹⁴ Jf. sag C-71/18, KPC Herning, præmis 36

sammensat kompleks transaktion. EU-domstolen fastslår, at den allerede tidligere har givet anvisninger i forhold til vurderingen med henvisning til Don Bosco sagen¹¹⁵.

EU-domstolen pointerede dog, at i Don Bosco sagen var det økonomiske formål med transaktionen, at sælger skulle levere en byggegrund til køber og at nedrivningen af den eksisterende bygning allerede var påbegyndt inden overlevering af ejendommen til køber¹¹⁶. Som vi udledte i gennemgangen af Don Bosco sagen ville der sandsynligvis ikke have været tvivl om den momsmæssig kvalifikation, såfremt leveringen først var sket efter hele ejendommen var nedrevet.

EU-domstolen fastslog på baggrund heraf, at da pakhuset var fuldt funktionsdygtigt, da KPC Herning købte Finlandkaj 12 og der ikke forelå en nedrivningsaftale mellem køber og sælger, så er transaktionen uafhængig til den efterfølgende nedrivning efter videresalget¹¹⁷. EU-domstolen anfører samtidig, at det forhold, at KPC Herning's køb af Finlandkaj 12 var betinget af efterfølgende aftaler ikke kan forbinde de to transaktioner. EU-domstolen mener derfor, at det ikke er udelelige økonomisk ydelse, som er kunstig at opdele¹¹⁸. På baggrund heraf konkluderer EU-domstolen, at den første transaktion mellem Odense Havn og KPC Herning momsmæssigt skal kvalificeres som en momsfri levering af en gammel bygning med tilhørende jord og er derfor enig med KPC Herning.

I forhold til transaktionen (transaktion 2) mellem KPC Herning og Boligforeningen Kristiansdal fastslog EU-domstolen, at KPC Herning's salg af Finlandkaj 12 er uafhængig af den efterfølgende nedrivningen og dermed ikke i momsmæssig henseende kan udgøre en ydelse¹¹⁹. Begrundelsen fra EU-domstolen er, at det var Boligforeningen Kristiansdal, som for egen regning og risiko hyrede en tredjepart til nedrivningen uden KPC Herning's indblanding¹²⁰.

EU-domstolen konkluderer derved, at transaktion 1 og 2 samt den efterfølgende nedrivning er økonomiske uafhængige af hinanden. Derfor skal transaktionerne momsmæssigt skal vurderes særskilt¹²¹. Derudover konkluderer EU-domstolen, at der ikke tilføres en væsentlig merværdi ved

¹¹⁵ Jf. sag C-71/18, KPC Herning, præmis 40

¹¹⁶ Jf. sag C-71/18, KPC Herning, præmis 40

¹¹⁷ Jf. sag C-71/18, KPC Herning, præmis 46

¹¹⁸ Jf. sag C-71/18, KPC Herning, præmis 47

¹¹⁹ Jf. sag C-71/18, KPC Herning, præmis 48

¹²⁰ Jf. sag C-71/18, KPC Herning, præmis 49

¹²¹ Jf. sag C-71/18, KPC Herning, præmis 50

de to salg af Finlandkaj 12 til henholdsvis KPC Herning og Boligforeningen Kristiansdal¹²². Dermed afkræfter EU-domstolen, at transaktion 2 kan betragtes som levering af en ny bygning på grund af den manglede værdiforøgelse, hvilket var EU Kommissionens bud på den momsmæssige kvalifikation af salget fra KPC Herning til Boligforeningen Kristiansdal¹²³.

Med udgangspunkt i, at nedrivningen skulle ses som en særskilt transaktion i forhold til de to salg af Finlandkaj 12, skulle EU-domstolen tage stilling til, om begge transaktioner kunne kvalificeres, som leveringer af byggegrunde. Her lægger EU-domstolen vægt på, at der ved begge salg er en fuldt funktionsdygtig bygning på grunden. Det er derfor EU-domstolens bedømmelse, at det vil fratage momssystemdirektivets virkning af momsfritagelsen for leveringer af gamle bygninger, såfremt købsparternes hensigt alene kan kvalificere transaktionerne som levering af byggegrunde¹²⁴.

EU-domstolen henviser til Don Bosco sagens præmisser om de helt særlige tilfælde, hvor et salg og efterfølgende nedrivning er så nært forbundne, at disse skal ses som en kompleks sammensat transaktion med deraf momsmæssig kvalifikation som byggegrund¹²⁵.

EU-domstolen fastslår på denne baggrund salget og det efterfølgende videresalg af Finlandkaj 12 ikke kan kvalificeres, som levering af byggegrunde.

I forhold til besvarelsen af det præjudicielle spørgsmål fastslår EU-domstolen, at en grund med en eksisterende bygning på, ikke kan kvalificeres som en byggegrund, så længe de øvrige aftalte ydelser er uafhængige i forhold til salget, uanset om det er parternes hensigt, at der skal ske nedrivning af ejendommen efterfølgende¹²⁶. Derved konkluderede EU-domstolen, at både transaktion 1 og 2 skulle anses for momsfrie leveringer af gamle bygninger.

KPC Herning sagens udfald er dermed modstridende med Skatteministeriets vejledning, om "Moms på salg af nye bygninger og byggegrunde"¹²⁷. Skatteministeriets vejledning er, som tidligere nævnt blandt andet definerende for Skattestyrelsens holdning til, hvornår en bygning med tilhørende jord kan omkvalificeres til at være en byggegrund. Her har Skattestyrelsen hidtil

¹²² Jf. sag C-71/18, KPC Herning, præmis 57

¹²³ Jf. sag C-71/18, KPC Herning, præmis 58

¹²⁴ Jf. sag C-71/18, KPC Herning, præmis 59-60

¹²⁵ Jf. sag C-71/18, KPC Herning, præmis 62

¹²⁶ Jf. sag C-71/18, KPC Herning, præmis 63

¹²⁷ Se citeret i afsnittet "Danske fortolkningsbidrag af byggegrunde" i dette speciale

udvidet begrebet byggegrund til at omfatte bebyggede grunde, som er gamle bygninger, hvor leveringen sker med hensigt på opførelse af ny bygning. KPC sagen præciserer her, at alene sælgers hensigt og ikke købers hensigt kan omkvalificere en gammel bygning med tilhørende jord til en byggegrund. Derfor har Skattestyrelsen defineret begrebet "byggegrund" for vidtgående ift. momssystemdirektivets formål.

Det må derfor forventes, at så snart Vestre Landsret har afsagt dom, at Skatteministeriet skal ændre sin vejledning.

Konklusion på KPC sagen og relatering til NL Byg

Både i Don Bosco sagen og KPC sagen var det springende punkt i henhold til den momsmæssige kvalifikation af overdragelsen, hvorvidt hensigten med den efterfølgende anvendelse af ejendommen skulle have betydning for den momsmæssige kvalifikation på overdragelsestidspunktet. Umiddelbart kan det tolkes som om, at EU-domstolen kom frem til modstridende afgørelser. EU-domstolen har dog som begrundelse i begge afgørelser, at den momsmæssige kvalifikation skal vurderes på baggrund af de objektive forhold til leveringstidspunktet. Det er her kun sælgers hensigt, som har betydning i forhold til momsmæssige klassifikation og aldrig købers hensigt¹²⁸.

I Don Bosco sagen var der ingen tvivl om, at sælger skulle levere en grund til køber, da sælger skulle forestå nedrivning af eksisterende bygning. Det forhold, at nedrivningen var påbegyndt allerede inden overleveringen understreger blot pointen om, at det var en byggegrund¹²⁹ og ikke en bygning med tilhørende jord, som skulle leveres. Det kunne derfor diskuteres, om bygningen reelt var en funktionel bygning på leveringstidspunktet. Derudover var det en formalitet med leveringstidspunktet, da sælger jo havde ansvaret for nedrivningen. Såfremt det aftalte leveringstidspunkt havde ligget efter den endelige nedrivning, så havde der formentlig ikke været tvivl om, at den momsmæssige kvalificering af transaktionen skulle være levering af en byggegrund.

¹²⁸ Jf. Niclas Holst Sonne & Ulrik Holst Hansen, Moms på salg af fast ejendom - skærpelse af praksis efter "salamimetoden", Revision & Regnskabsvæsen, side 4

¹²⁹ EU-domstolen forholdt sig ikke til om grunden skulle klassificeres som en byggegrund eller ubebygget grund, men blot alene, at der ikke kunne være tale om levering af en gammel bygning med jord. Vi har udledt den korrekte klassifikation til at være byggegrund ud fra Woningstichting Maasdriels præmis om, at alle grunde, som kan bebygges er byggegrunde.

I KPC Herning sagen derimod var KPC Herning, som bekendt ikke involveret i den efterfølgende nedrivningen. Det objektive forhold var derfor, at der stod en funktionel bygning på grunden ved begge transaktioner. KPC Herning sagen viser derfor, at efterfølgende hensigter ikke kan stå alene, men tværtimod, at de objektive forhold vægter højere i forhold til den momsmæssige kvalificering. Begrebet funktionel bygning vil givetvis lede til nye sager ved EU-domstolen, da begrebet lægger op til fortolkning om, hvornår en bygning er funktionel.

På baggrund af KPC Herning sagen er der hermed fastlagt gældende ret i de situationerne, hvor der står funktionelle bygninger på grunden og hvor nedrivningen ikke involverer sælger.

Don Bosco sagen derimod fastlagde gældende ret i de situationer, hvor sælgeren er involveret i nedrivningen og i særdeleshed i de tilfælde, hvor nedrivningsprocessen er påbegyndt inden leveringen af grunden.

Der hvor ingen af dommene med sikkerhed fastlægger gældende ret, er i situationerne, hvor det er aftalt, at sælger skal forestå nedrivningen, men denne først påbegyndes efter sælgers levering af ejendommen.

På baggrund af KPC Herning sagen er udgangspunktet, at hvis der er en funktionel bygning på leveringstidspunktet, så er udgangspunktet for den momsmæssige kvalificering, at denne transaktion er levering af en bygning med tilhørende jord.

Udfordringen i forhold til fastlæggelse af gældende ret er i forhold til risikoen for, at leveringen af ejendommen til nedrivning samt den efterfølgende nedrivning skal anses for en sammensat transaktion med kvalifikation, som byggegrund til følge eller istedet som to uafhængige transaktioner med kvalifikation som bygning med tilhørende jord til følge.

KPC Herning sagen lægger op til en streng fortolkning af momssystemdirektivets krav om, at uafhængige transaktioner skal klassificeres særskilt, medmindre en opdeling ville være kunstig. KPC Herning sagens præmis 47 og 49 konkluderer, at salget af Finlandkaj 12 og den efterfølgende bebyggelse af ny bygning ikke kan anses for en udelelig økonomisk ydelse, som det vil være kunstigt at opdele. Imellem de to transaktioner er nedrivningen foregået, som blev foretaget af 3. part. I præmis 44 fastslog EU-domstolen, at levering af en grund og levering af tjenesteydelser der retlig kan adskilles, som er udført af separate leverandører ikke kan kvalificeres som én transaktion i momsmæssig forstand. Det er derfor en yderst bærende

præmis for KPC sagen, at nedrivningen er foretaget af 3. part, da det adskiller leveringen af Finlandkaj 12 og den efterfølgende opførelse af ny bygning.

Ovenstående præmisser kan ikke med sikkerhed udlede gældende ret i de situationer, hvor levering af en bygning med tilhørende jord og som først efterfølgende med sælgers assistance nedrives, da præmisserne fra KPC Herning sagen ikke fastslår om de ydelser fra samme leverandør skal betragtes, som særskilte transaktioner eller ej.

I KPC Herning sagens præmis 43 nævnes en række objektive elementer, der skal tages i betragtning i forhold til den momsmæssige kvalifikation, herunder sælgers forpligtelse til at foretage nedrivning, som muliggør opførelse af ny bygning. Det er dermed EU-domstolens opfattelse, at sælgers forpligtelse til nedrivning kan være et bærende element i forhold til, at transaktionerne skal anses for en kompleks transaktion med deraf momsmæssig kvalificering som byggegrund til følge. Denne præmis skal ses sammen med, hvad der var transaktionens økonomiske formål.

Der kan på baggrund af ovenstående både udledes argumenter af KPC Herning sagen, som taler for og imod, at den momsmæssige kvalifikation ville være byggegrund i scenariet, hvor sælger forestår nedrivningen efter levering. På trods af afgørelsen i KPC Herning sagen, så er det vores vurdering, at der fortsat er stor usikkerhed omkring gældende ret ift. den momsmæssige kvalifikation af levering af bygninger til nedrivning.

I casebeskrivelsen fremgår det, at NL Byg blandt andet køber gamle bygninger, som skal nedrives for at kunne opføre ny bygning.

KPC Herning sagen viser derfor med alt tydelighed, hvorfor den momsmæssige klassifikation er relevant for NL Byg. Dette er på trods af, at det er sælger, som skal afregne momsen, men pga. de aftaler der i praksis er om hvilken part, som skal bære risikoen for en anderledes momsmæssig kvalifikation af transaktionen.

Når en sælger leverer en bygning til NL Byg, hvor sælger ikke har pålagt transaktionen med moms og der i købsaftale ikke er anført, at NL Byg skal bære risikoen for den momsmæssige omklassifikation, så er KPC sagen irrelevant for NL Byg. Dette skyldes, at der eventuelt

omklassifikation af leveringen aldrig vil udløse en momsforpligtelse for NL Byg, men i stedet hos sælger.

Risikoen for NL Byg er de tilfælde, hvor sælger enten fejlagtigt klassificerer transaktionen, som en momspligtig levering af en byggegrund. Endvidere kan det være i en situation, som i KPC sagen, hvor køber skal bære risikoen ved omklassificering fra levering af en momsfri gammel bygning med tilhørende jord til momspligtig levering af byggegrund.

I det første tilfælde er NL Bygs risiko, at den moms, som pålægges transaktionen er unødvendigt og hvor NL Byg samtidig kan miste fradragsretten for momsen alt efter den senere anvendelse. I sådan et tilfælde vil en ugunstig momsmæssige klassifikation belaste NL Bygs likviditet med værdien af momsen. I det andet tilfælde, som med KPC Herning sagen er NL Byg tvunget til at tage stilling til, om de er enige i den momsmæssige klassifikation, da de hæfter for momsen overfor sælger iht. købsaftalen.

Såfremt sælger kræver en sådan tilføjelse til en købsaftale, for at ville levere uden moms til NL Byg, bør NL Byg overveje muligheden for at indgå forhandlinger med sælger om fjernelse af forholdet i købsaftalen. Sælger vil formentlig her kræve en forhøjelse af salgssum, som kompensation for fjernelse af forholdet. Dette må NL Byg så opveje i forhold til risikoen for at skulle betale moms af transaktionen ved Skattestyrelsens eventuelle omklassifikation af transaktionen.

4.2 Er sælger afgiftspligtig af salget?

Det blev i afsnittet "Hvornår er en levering af en grund eller bygning momspligtig?" redegjort for, at levering af gamle bygninger ikke er momspligtige transaktioner.

I samme afsnit blev det ligeledes konkluderet, at salg af byggegrunde er momspligtige transaktioner. Udfordringen derimod var at skelne byggegrunde fra ubebyggede grunde og skelne byggegrunde fra bygninger med tilhørende jord. Dette blev der redegjort for i de foregående afsnit med udgangspunkt i EU-afgørelserne, Gemeente Emmen, Maasdriel Woningstichting, Don Bosco og KPC Herning.

I de foregående afsnit blev der derfor redegjort for, hvornår en leverance skulle anses for en momspligtig levering af en byggegrund, når den leveres af en afgiftspligtig person. Det er altså her en forudsætning for momspligtigt, at leveringen sker af en afgiftspligtig person. I det kommende afsnit vil der blive redegjort for, hvornår en sælger agerer, som en afgiftspligtig person i relation til levering af byggegrunde.

4.2.1 Sondring mellem afgiftspligtige og ikke-afgiftspligtige personer

Det blev tidligere beskrevet under afsnittet "Generelle momsmæssige forudsætninger for specialet", at en afgiftspligtig person iht. ML § 3 er:

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

Momslovens § 3 giver anledning til fortolkning af, hvornår man driver selvstændig økonomisk virksomhed. Begrebet uddybes i MSD artikel 9:

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

Ved »økonomisk virksomhed« forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Ved økonomisk virksomhed forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter¹³⁰."

I casebeskrivelsen fremgår det, at NL Byg køber byggegrunde fra kommuner i Danmark, hvorfor der udelukkende vil blive undersøgt, hvorvidt kommuner skal anses for at være afgiftspligtige personer i relation til levering af byggegrunde.

Momslovens § 3, stk. 2, nr. 3 regulerer, at statslige og kommunale institutioner, som leverer varer og ydelser i konkurrence med erhvervsvirksomheder er afgiftspligtige personer. Spørgsmålet er derfor, hvornår en kommunes levering af varer og ydelser er i konkurrence med

¹³⁰ Jf. MSD artikel 9

erhvervsvirksomheder. Det er ikke nærmere defineret i momsbekendtgørelsen, hvornår eksempelvis kommuner leverer varer og ydelser i konkurrence med erhvervsvirksomheder. Hvornår en kommune agerer, som en afgiftspligtig person i relation til levering af byggegrunde er derfor en vurderingssag.

Denne vurdering har i praksis givet anledning til, at en kommune har forsøgt at indhente bindende svar fra Skattestyrelsen omkring, hvorvidt de handler som en afgiftspligtig person ved salg af byggegrunde.

4.2.1.1 SKM2014.779.SR - Kommunes salg af byggegrunde

Det bindende svar omhandler en kommune, som køber en række bygninger med tilhørende jord af en virksomhed under konkurs. Herefter bliver nogle af de tidligere bygninger nedrevet og derefter var planen at sælge byggegrundene til et ejendomsselskab. I den forbindelse vælger kommunen at indhente bindende svar for, om salgene af byggegrundene skal pålægges moms. Spørgsmålet blev formuleret således:

“Er kommunens salg af en byggegrund fritaget for moms, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 9?”

Skatterådets svar til dette bindende svar var “nej”. Begrundelsen fra Skatterådet bygger på en tidligere EU-afgørelse Ayuntamiento de Sevilla, sag C-202/90, hvor EU-domstolen fastslog, at der skal være to betingelser opfyldt for at momsfritage offentlige institutioners leveringer af varer og ydelser:

- 1) At virksomheden udøves af et offentligt organ.
- 2) At virksomheden varetages af dette organ i egenskab af offentlig myndighed.

Det afgørende er derfor om salg af byggegrunde kan anses for at være udøvet af kommunen i dens egenskab af offentlig myndighed. Her fastslog Skatterådet, at det i princippet er en konkret vurdering ved hvert ejendomssalg, men at udgangspunktet er, at en kommunes salg af byggegrunde ikke kan anses for at være udøvet af kommunen i dens egenskab af offentlig myndighed.

I den konkrete sag blev der lagt vægt på, at kommunen havde erhvervet grunden for at videresælge på kommercielle vilkår, hvilket ikke kan betragtes som myndighedsudøvelse ifølge

Skatterådet. Skatterådet anerkender dog, at køb og salg af fast ejendom, herunder byggegrunde dog godt kan være en del af kommunernes udøvelse af myndighed eksempelvis i tilfælde af ekspropriation m.m.

Skatterådet henviser dog til EU-afgørelse Carpaneto, sag C-231/87, at de former for virksomhed, som udøves af offentlige institutioner på samme vilkår som private erhvervsdrivende ikke kan være udført i "deres egenskab af offentlig myndighed", da det i så fald vil give en konkurrenceforvridning. Det kan på denne baggrund konkluderes, at NL Byg i langt overvejende grad må forvente, at kommunerne agerer afgiftspligtige personer ved salg af byggegrunde og derfor skal pålægge moms på salget.

4.3 Kan køber (NL Byg) fradrage en eventuel købsmoms, som er pålagt anskaffelsen?

Det blev allerede i afsnit "Hvornår er en levering af en grund eller bygning momspligtig?" fastslået, at levering af gamle bygninger ikke er momspligtige.

Det er derimod i tidligere afsnit blevet fastslået, at salg af byggegrunde af afgiftspligtige personer skal pålægges moms iht. ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra b.

Det blev i det foregående afsnit ligeledes fastlagt, at kommunernes salg af byggegrunde sker i ageren som en afgiftspligtig person.

Det interessante her er derfor, om NL Byg har mulighed for at fradrage købsmomsen af byggegrundene i deres momstilsvær. Derved vil købsmomsen umiddelbart blot have en midlertidig likviditet betydning, idet NL Byg skal afregne momsen til sælger, men får den retur igen af Skattestyrelsen på næste momsangivelse. Alternativt vil købsmomsen påvirke likviditeten negativt for NL Byg.

For at kunne afgøre om NL Byg kan fratrække købsmomsen, så skal hensigten med anskaffelsen af byggegrunden fastlægges. Det fremgår af casebeskrivelsen, at byggegrundene anskaffes med henblik på salg efter opførelse af beboelsesejendomme. Hensigten er hermed salg af en ny bygning, som ikke momsfritaget jf. ML § 13, nr. 9¹³¹. En nærmere redegørelse for begrebet "ny bygning" er foretaget i besvarelsen af problemstilling 4.

¹³¹ Se citeret paragraf under afsnittet "Hvad er den momsmæssige definition af en byggegrund?"

Da NL Byg skal pålægge salgsmoms på det efterfølgende salg under forudsætning af momsmæssig kvalificering som ny bygning, så har NL Byg fuld momsmæssig fradrag for købsmomsen af indkøbt byggegrund jf. ML § 37, da byggegrunden udelukkende anvendes til formål, som ikke er momsfritaget jf. ML § 13. Såfremt NL Byg anvender de indkøbte byggegrunde til andre formål, som eksempelvis momsfri udlejning, vil dette have betydning for fradragsretten af købsmomsen. Dette forhold vil blive gennemgået i problemstilling 3 og 4.

4.4 Delkonklusion problemstilling 1

Problemstillingen blev opdelt i tre dele, hvor det først blev undersøgt, hvornår levering af en grund eller bygning er momspligtig. Efterfølgende blev det undersøgt, hvorvidt kommuner agerer som afgiftspligtige personer. Ud fra de to første afsnit skulle det konkluderes, om NL Byg kunne fradrage købsmomsen fra byggegrundene i momstilsvaret.

Det blev først fastlagt, at levering af gamle bygninger er fritaget for moms, hvorimod levering af byggegrunde er momspligtige jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9.

Efterfølgende blev der redegjort for den momsmæssige definition af byggegrunde ud fra definitionen i momssystemdirektivet og den danske implementering i momsloven. Her kom vi frem til, at der i momsmæssig sammenhæng i relation til salg skal sondres mellem ubebyggede grunde (momsfri), byggegrunde (momspligtig), gamle bygninger med tilhørende jord (momsfri) og nye bygninger med tilhørende jord (momspligtig). I momssystemdirektivet er byggegrunde en underkategori af ubebyggede grunde og lader det være op til medlemsstaterne at definere, hvornår en grund er en byggegrund, så længe denne definition ikke fratager virkningen af momssystemdirektivets definition af bygninger med tilhørende jord. I forhold til besvarelsen af problemstillingen var det derfor nødvendigt at sondre mellem ubebyggede grunde og byggegrunde samt mellem byggegrunde og gamle bygninger med tilhørende jord.

I forhold til sontringen mellem ubebyggede grunde og byggegrunde blev EU-dommene Geemete Emmen og Woningstichting Maasdriel gennemgået. I Gemeente Emmen dommen blev det fastslået, at det ikke er en forudsætning for klassifikation som byggegrund, at der er sket byggemodning på grunden, så længe at grunden er beregnet til at blive bebygget.

I Woningstichting Maasdriel sagen kom EU-domstolen frem til at formålet med momssystemdirektivet er, at alle grunde, hvor det er muligt at opføre bebyggelse skal indgå i medlemsstaternes definition af en byggegrund. Udgangspunktet for sondringen mellem ubebyggede grunde og byggegrunde er derfor, at alle grunde er momsplichtige byggegrunde, medmindre grundene ikke er beregnet til at blive bebygget og derfor skal klassificeres som momsfrie ubebyggede grunde.

Det var derefter relevant at sondre mellem byggegrunde og bygninger med tilhørende jord pga. Danmarks implementering af momssystemdirektivet i momsloven, hvor begrebet bebygget grund bliver sidestillet med byggegrunde. Begrebet bebygget grund opstår i de situationer, hvor der sker nedrivning af eksisterende bygning omkring tidspunktet for overlevering fra sælger til køber af den faste ejendom. I den sammenhæng blev EU-dommene Don Bosco og KPC Herning gennemgået for at vurdere, hvornår bygninger med tilhørende jord kan klassificeres som byggegrund.

I Don Bosco sagen skulle EU-domstolen tage stilling til om bygninger med tilhørende jord kunne klassificeres som byggegrund, når sælger var involveret i den efterfølgende nedrivningsproces for, at ny bygning kunne opføres. I sagen var nedrivningen allerede påbegyndt, men ikke afsluttet inden overdragelsen til køber. EU-domstolen kom frem til, at i den konkrete sag var leveringen af bygningen med tilhørende jord og den efterfølgende nedrivning at betragte, som en kompleks transaktion. Dette skyldes at det økonomiske formål med transaktionen jf. EU-domstolen var, at der skulle leveres en byggegrund til køber. Dermed var det EU-domstolens konklusion, at leveringen skulle anses for levering af en ubebygget grund og ikke bygning med tilhørende jord. EU-domstolen tog ikke stilling til om den ubebyggede grund kunne klassificeres som en byggegrund. Den leverede grund må dog uden tvivl anses for byggegrund, henset til præmisserne fra Woningstichting Maasdriel dommen, hvor det blev fastslået, at alle grunde, som kan bebygges er byggegrunde.

I KPC Herning sagen drejede det sig også om levering af en bygning med tilhørende jord, som skulle nedrives. Forskellen i forhold til Don Bosco sagen var dog, at sælger ikke skulle indgå i nedrivningen, men i stedet opføre ny bebyggelse efter køber selv havde nedrevet den eksisterende bygning. EU-domstolen kom frem til, at leveringen ikke kunne betragtes som levering af en byggegrund. Dette skyldes, at EU-domstolen mente, at leveringen og sælgers

efterfølgende opførelse af ny bygning ikke kunne udgøre en kompleks transaktion, da sælger selv stod for nedrivningen. Derudover var et bærende argument, at der stod en fuldt funktionel bygning på leveringstidspunktet, hvilket der i modsætning til Don Bosco sagen ikke gjorde. EU-domstolens konklusion var derfor, at leveringen skulle anses for momsfri levering af en gammel bygning med tilhørende jord.

Begrebet funktionel bygning forventes at give anledning til fremtidig fortolkning af, hvornår en bygning er tilstrækkelig funktionel for at kunne udgøre en momsfritaget levering af en gammel bygning med tilhørende jord. KPC sagen har den betydning, at Skatteministeriet med størst sandsynlighed kommer til at ændre deres vejledning og retspraksis, når sagen er færdigbehandlet i Landsretten, idet Skatteministeriets vejledning ikke har fortolket momssystemdirektivet korrekt.

Anden del af besvarelsen af problemstilling 1 omhandlede, hvorvidt kommuner agerer som afgiftspligtige personer i relation til levering af byggegrunde. Her blev der taget udgangspunkt i ML § 3 om, at afgiftspligtige personer er personer, som driver selvstændig økonomisk virksomhed. Her var spørgsmålet om kommuner driver selvstændig økonomisk virksomhed i relation til salg af byggegrunde.

Til besvarelsen af spørgsmålet blev inddraget et bindende svar fra Skattestyrelsen om præcis samme problemstilling. Her kom Skatterådet frem til, at kommuner agerer som afgiftspligtige personer i relation til salg af byggegrunde. Argumentation var her med udgangspunkt i principper fra tidligere EU-domme, at en kommunes salg af byggegrund ikke som udgangspunkt varetages af et offentligt organ i egenskab af det offentlige organ. Konklusionen er dermed, at det ville være konkurrenceforvridende, hvis ikke kommuner var afgiftspligtige personer i sådanne situationer.

I den tredje del af besvarelsen af problemstilling 1 blev det fastlagt, at NL Byg har fradragsret for købsmomsen af byggegrunde under forudsætning af, at byggegrundene anskaffes med henblik på salg efter opførelse af ny beboelsesejendom. Ved ændret anvendelse af byggegrundene til eksempelvis momsfri udlejning vil der ske en regulering i fradragsretten. Konsekvenserne af ændring af anvendelse af byggegrunde bliver belyst nærmere i problemstilling 3.

Med udgangspunkt i ovenstående kan det konkluderes, at NL Byg kan forvente, at anskaffelsen af byggegrunde leveret fra kommuner er momspligtige transaktioner, hvorfor der er pålagt

moms. NL Byg har dog fradragsret for købsmomsen under de givne omstændigheder. Købsmomsen vil derfor kun have en midlertidige likviditetsforskydning for NL Byg, så længe hensigten med byggegrundene er momspligtigt salg efter opførelse af beboelsesejendommene.

5.0 Problemstilling 2: Momsmæssig behandling af opførelse af beboelsesejendom på erhvervet byggegrunde

I besvarelsen af problemstilling 1 blev den momsmæssige behandling fastlagt for anskaffelsen af byggegrunde, som skal sælges efter opførelse beboelsesejendom. Her blev det fastlagt, at NL Byg skal forvente, at når de anskaffer byggegrunde, at disse er pålagt moms. Det blev ligeledes fastlagt, at NL Byg har fradragsret for købsmomsen på byggegrundene, når de anvendes til opførelse af beboelsesejendomme med henblik på salg.

Problemstilling 2 omhandler, hvordan NL Byg momsmæssigt skal håndterer den efterfølgende opførelse af beboelsesejendomme på byggegrundene.

For læsevenlighedsens skyld gengives problemstilling 2 her:

“Hvordan skal NL Byg momsmæssigt behandle opførelsen af beboelsesejendomme på nyerhvervede byggegrunde?”

5.1 Sondring mellem opførelse ved egen eller fremmed regning

I casebeskrivelsen for NL Byg beskrives det, at selskabet både anvender egne håndværkere og underleverandører til opførelse af beboelsesejendommene. I forhold til den momsmæssige behandling er det vigtigt, at sondre mellem om opførelsen sker af egne håndværkere eller ved hjælp af underleverandører.

Såfremt NL Byg anvender underleverandører til opførelsen, så vil underleverandørerne agere som afgiftspligtige personer, hvorfor der skal pålægges moms på assistancen med opførelsen af beboelsesejendommene efter ML § 4. Tilsvarende vil NL Byg samtidig have fradrag for købsmomsen i lighed med anskaffelse af byggegrunden, så længe anvendelse er til opførelse af beboelsesejendom, hvor hensigten er salg. Den momsmæssige hjemmel for fradrag af

købsmomsen for opførelsen er i ML § 37, uanset om opførelsen af beboelsesejendomme sker for egen eller fremmed regning.

Udgangspunktet i henhold til ML § 4 er, at afgiftspligtige transaktioner er leverancer mod vederlag. I situationer som NL Byg, hvor virksomheder selv opfører ejendomme sker der ingen levering i momsmæssig forstand.

I momssystemdirektivet og herunder implementeringen i momsloven er begrebet byggemoms indført for at sikre afgiftsneutralitet. Således den momsmæssige behandling af opførelse ved egen regning sidestilles med opførelse ved fremmed regning. Dette skyldes, at der ikke skal opstå en konkurrencefordel ved at opføre ejendomme for egen regning fremfor for fremmed regning iht. MSD artikel 27.

Det skal her pointeres, at fradragsretten for købsmomsen er ens, uagtet om det er byggemoms eller moms pålagt fra underleverandøren. Byggemomsen er derfor af mindre praktisk betydning, så længe der er fuld fradragsret for købsmomsen. NL Byg har som tidligere nævnt opført ejendomme med hensigt på salg, hvorfor de har fuld fradragsret for købsmomsen. Dermed indgår momsen med samme beløb i både indgående moms og udgående moms i momstilsvaret, hvorfor det ikke har nogen momsmæssig påvirkning for NL Byg.

I forhold til NL Byg, så er byggemomsen relevant i de situationer, hvor opførte beboelsesejendomme ændrer anvendelse til momsfri udlejning. I sådanne situationer ændres fradragsretten for den allerede fradraget indgående moms. Situationen med ændring i anvendelse behandles i problemstilling 3, hvor de opførte beboelsesejendomme overgår til udlejning, fordi de ikke kan sælges. Gennemgangen af byggemoms er derfor udelukkende relevant for NL Byg i forhold til den momsreguleringsforpligtelse, der opstår ved ændring i anvendelsen til momsfri udlejning.

Der kan opstå tvivl om, hvorvidt et byggeri skal behandles efter de normale momsregler (byggeri for fremmed regning) eller byggemomsregler (byggeri for egen regning) i de situationer, hvor der foreligger aftale om overdragelse af den bygning, som skal opføres¹³². Det blev fastslået i højesteret dommen TfS1988.624.HD, hvor højesteret fastslog, at hvis der foreligger bindende aftale om salg af byggeriet før sokkelstøbning, at byggeriet momsmæssigt skal behandles som

¹³² Søren Engers Pedersen, Moms og fast ejendom, Karnov Group, side 56

byggeri for fremmed regning. Derfor kan det udledes af retspraksis, at byggerier, hvor der foreligger aftale om salg efter sokkelstøbning skal behandles som byggeri for egen regning (byggemomsreglerne). Det skal her påpeges, at pilotering ikke skal sidestilles med støbning af sokkel jf. SKM2006.538.SR.

I forhold til hvornår en aftale er bindende forstås følgende jf. DJV:

“Ved bindende aftale forstås en aftale, som begge parter har underskrevet eller på anden måde har tiltrådt, uanset om aftalen kaldes kontrakt, slutseddel, købstilbud eller lignende. Ved købstilbud forstås et accepteret købstilbud¹³³”. Det har i den sammenhæng ingen betydning for vurderingen af om aftalen er bindende om slutsedlen eller lignende er tinglyst eller ej jf. retspraksis iht. TfS1988.624.HD.

Det fremgår af casebeskrivelsen, at NL Byg ikke altid lykkedes med at sælge alle opførte beboelsesejendomme. Derved foreligger der ikke altid aftaler om efterfølgende salg af beboelsesejendommene inden sokkelstøbning. Disse byggerier vil derfor være omfattet af byggemomsreglerne.

5.1.1 Opførelse ved egen regning - byggemoms

Byggemoms er reguleret i ML §§ 6 og 7. Byggemomsen betyder, at der ved opførelse af bygninger for egen regning skal beregnes byggemoms. I denne situation er der ikke et køber/sælger forhold. Momsen skal derfor ikke beregnes på baggrund af fakturaværdien, men i stedet på baggrund af en beregnet værdi af udført arbejde. I denne beregning indgår både værdien af anvendte byggematerialer og arbejdsløn, hvor begge skal være tillagt normale avancer¹³⁴. Det skal her pointeres, at der i byggemomsgrundlaget kun skal indgå værdien af eget arbejde og ikke værdien af arbejde udført af underleverandører. Dette skyldes, at arbejde udført af underleverandørerne allerede er pålagt moms fra leverandøren.

I forhold til NL Byg er det ML § 6, som er relevant, da den regulerer byggemoms i forhold til opførelse af ejendomme med henblik på salg, hvorimod ML § 7 omfatter opførelse af ejendomme til eget brug. Det skal her bemærkes, at der ligeledes skal beregnes byggemoms af udført vedligeholdelsesarbejde og ombygninger med en værdi, der overstiger 100.000 kr. Det

¹³³ D.A.21.3, Byggeri for egen eller fremmed regning ML §§ 4, 6 og 7

¹³⁴ D.A.21.3.4.4, Momsgrundlag

kan udledes af retspraksis jf. SKM2009.544.HR, at de 100.000 kr. ikke er pr. bygning, men gældende for alle de bygninger en afgiftspligtig person ejer.

Udfordringen ved byggemoms i relation til NL Byg er, hvordan værdien af eget arbejde samt anvendte byggematerialer skal fastsættes i momsmæssig sammenhæng (afgiftsgrundlaget). Denne udfordring vil blive belyst i nedenstående afsnit.

5.1.1.1 Fastsættelse af normalværdi i relation til byggemoms

Afgiftsgrundlaget for byggemomsen skal fastsættes til normalværdien jf. ML § 28, stk. 3. Normalværdien er i samme paragraf defineret til følgende:

“...er afgiftsgrundlaget normalværdien fastsat som hele det beløb, som en kunde i samme omsætningsled som det, hvortil levering af varer og ydelser finder sted, under frie konkurrencevilkår skulle have betalt på dette tidspunkt for de pågældende varer og ydelser til en selvstændig leverandør her i landet. Hvis der ikke kan fastsættes nogen sammenlignelig levering af varer eller ydelser, er afgiftsgrundlaget indkøbs- eller fremstillingsprisen, jf. stk. 1, og den avance, der i almindelighed indgår ved levering af varer og ydelser af den pågældende art¹³⁵”.

Dermed er normalværdien for NL Byg den pris, som en ikke-interesseforbunden part skulle have betalt for opførelsen. Af ML § 28, stk. 3 fremgår det, at afgiftsgrundlaget skal fastsættes til kostpris tillagt normal avancer i de situationer, hvor der ikke kan fastsættes en sammenlignelig situation. Her er praksis, at bygge- og håndværksvirksomheder skal anvende de timepriser, som de udfakturerer til eksterne kunder, som normalværdien for udført arbejde på egne bygninger¹³⁶. Det er ofte kutyme, at der gives rabatter på håndværkeres timepriser i forhold til listepriiserne. Disse rabatter er mulige at modregne i byggemomsgrundlaget¹³⁷.

Anvendelse af egne byggematerialer til opførelse af ejendomme skal der beregnes byggemoms af. I byggemomsgrundlaget for byggematerialerne skal der indgå en avance. Avancetillægget er i praksis på 5-10% af kostprisen på materialerne¹³⁸.

¹³⁵ Delvis citering af ML § 28, stk. 3

¹³⁶ Søren Engers Pedersen, Moms og fast ejendom, Karnov Group, side 60

¹³⁷ Søren Engers Pedersen, Moms og fast ejendom, Karnov Group, side 60

¹³⁸ Søren Engers Pedersen, Moms og fast ejendom, Karnov Group, side 60

I og med NL Byg alene opfører bygninger for egen regning, så er udfordringen at fastsætte normal timeprisen, idet de ikke kan tage udgangspunkt i faktureringen til eksterne parter. Derfor skal NL Byg fastsætte byggemomsgrundlaget ud fra fremstillingsprisen tillagt en normal avance. Fremstillingsprisen er som udgangspunkt ikke vanskelig at opgøre, da det blot er kostpriser på materialer og antal timer forbrugt af medarbejder ganget med timelønssatserne inkl. pension, ferie og sociale omkostninger. Udfordringen for NL Byg er at fastsætte normal avancen. I denne sammenhæng skal det pointeres, at det er i NL Bygs interesse at fastsætte normal avancen så lav som muligt, for at minimere byggemomsgrundlaget. Dette skyldes den førømtalte risiko for, at byggemomsen skal til betaling, såfremt ejendommen ændre anvendelse til momsfri udlejning.

Der foreligger ikke nærmere retningslinjer i hverken momsloven, momsbekendtgørelsen eller Den Juridiske Vejledning for, hvor lav en normal avance Skattestyrelsen kan acceptere i beregningen af byggemomsgrundlaget.

I Landsretsdommen TfS1995.66.ØLD blev et avancetillæg på 45 % af den "rå løn" til medarbejderne anvendt til beregning af byggemomsgrundlaget. Avancetillægget blev af Østre Landsret underkendt som værende for lav med henvisning til, at avancetillægget ikke gav et tilstrækkelig dækningsbidrag til, at byggeriet gav overskud.

I en anden sag havde Skattestyrelsen foretaget en skønsmæssig ansættelse af avancetillægget til 35% på kalkulerede lønudgifter¹³⁹. Det daværende Momsankenævn anerkendte Skattestyrelsens skønsmæssige ansættelse jf. MNA.1980.688.

Som det fremgår af ovenstående, så kan der ikke fastsættes en generel procentsats for avancetillægget, men det skal fastsættes efter en konkret vurdering.

NL Byg bør fastsætte avancetillægget på baggrund af, hvad der må vurderes at være en normal avance i byggebranchen for levering af et tilsvarende byggeri.

Når NL Byg har fastslået avancetillægget ud fra byggebranchens normale avancer, så skal dette avancetillæg sammenholdes med en beregning af om avancetillægget vil tilføre byggeriet et overskud for ikke at konflikte med retspraksis i førømtalte TfS1995.66.ØLD.

Såfremt avancetillægget ikke vil tilføre byggeriet et overskud vil det være sandsynligt, at Skattestyrelsen vil underkende dette ved kontrol.

¹³⁹ Søren Engers Pedersen, Moms og fast ejendom, Karnov Group, side 61

NL Byg bør derfor i sådan en situation genoverveje forudsætningerne for beregningen af byggeriets rentabilitet, idet situationen indikerer, at beregningen er behæftet med forkerte forudsætninger. Alternativt kan det være fordi, at NL Byg ikke er tilstrækkelig konkurrencedygtige og dermed ikke vil kunne genere overskud på byggeriet. I dette tilfælde bør NL Byg genoverveje muligheden for at lade underleverandører opføre byggeriet, såfremt dette vil være billigere.

5.2 Delkonklusion problemstilling 2

Som det fremgår af casebeskrivelsen, så benytter NL Byg både egne håndværkere og underleverandører til opførelse af beboelsesejendommene. NL Byg skal derfor først lave en momsmæssig sondring mellem opførelse ved egen eller fremmed regning.

Ved opførelse ved fremmed regning er den momsmæssige behandling simpel, da underleverandørerne er momspligtig af leveringen i form af opførelsen og NL Byg har tilsvarende momsfradrag herfor, så længe hensigten med opførelsen er efterfølgende salg af beboelsesejendommen.

Ved opførelse af beboelsesejendomme for egen regning skal NL Byg beregne byggemoms for at sikre afgiftsneutralitet. Konsekvensen af byggemoms er, at denne både bliver en udgående og indgående moms i forbindelse med opførelsen for NL Byg og derved ikke får nogen økonomisk konsekvens. Dette er gældende så længe, at hensigten med opførelse af beboelsesejendommene er salg. Ved ændret hensigt/anvendelse vil byggemomsen indgå i momsreguleringsforpligtelsen (gennemgås i problemstilling 3).

Byggemomsen skal beregnes af værdien af eget arbejde (normalværdien) udført i forbindelse med opførelsen. Såfremt der både udføres arbejde på byggeriet af egne og fremmed håndværkere skal der kun beregnes byggemoms af værdien af arbejdet udført af egne håndværkere.

Det er udgangspunktet, at normalværdien skal fastsættes på baggrund af hvad en ikke-interesseforbunden part skulle have betalt for det givne byggeri.

I NL Bygs tilfælde foretages der ikke nødvendigvis byggearbejder på andres ejendomme, som kan udgøre grundlag for normalværdien. Derfor skal NL Byg beregne normalværdien ud fra fremstillingsprisen (kostprisen) tillagt det avancetillæg, som er kutyme for byggebranchen.

6.0 Problemstilling 3: Den momsmæssige behandling af udlejning af beboelsesejendomme

For læsevenlighedens skyld gengives problemstillingen her:

"Hvordan skal NL Byg momsmæssigt behandle situationerne, hvor beboelsesejendomme opført med henblik på salg i stedet overgår til udlejning?"

Som det fremgår af casebeskrivelsen, så er det ikke altid NL Byg lykkedes med at sælge de opførte beboelsesejendomme. NL Byg ønsker derfor at udleje de beboelsesejendomme, der ikke er blevet solgt. Dette leder frem til, at problemstillingen kan besvares ved følgende to underspørgsmål:

1. Hvordan skal NL Byg momsmæssigt behandle udlejning af beboelsesejendomme?
2. Hvordan skal den allerede fradraget købsmoms behandles, når den oprindelige hensigt var salg?

Underspørgsmålene vil blive gennemgået i de følgende afsnit.

6.1 Hvordan skal NL Byg momsmæssigt behandle udlejning af beboelsesejendomme?

Indledningsvist er det relevant at få fastlagt, hvad ordet udlejning i momsmæssigt henseende dækker over.

6.1.1 Definition af udlejning i momsmæssigt henseende

Der findes ingen egentlig definition af begrebet "udlejning" i momssystemdirektivet, momsloven eller momsbekendtgørelsen. Det fremgår dog af EU-domstolens retspraksis, at der er nogle grundlæggende kendetegn for udlejning af fast ejendom. Kendetegnene er, at rettighedshaveren (lejerer) for en aftalt periode og mod vederlag tildeles retten til at råde over

en fast ejendom, som om den pågældende (lejerer) var ejer heraf, og at udelukke andre fra at udnytte denne rettighed¹⁴⁰.

I vores casebeskrivelse fremgår det, at NL Byg vil udleje de beboelsesejendomme, der ikke kan sælges. Udlejningen vil ske til privatpersoner og lejekontrakterne er altid for en ubegrænset lejeperiode. Lejerer har i perioden råderet over boligen, som var det deres egen. Ud fra ovenstående betragtning, så er det vores opfattelse, at NL Byg udlejer i momsmæssigt henseende, hvorfor definitionen af udlejning ikke vil blive gennemgået yderligere.

6.1.2 Momsregistrering eller ej?

Ifølge momsloven er udlejning og bortforpagtning af fast ejendom fritaget for moms jf. ML § 13, stk. 1, nr. 8. Det er dog muligt i nogle tilfælde at blive frivilligt momsregistreret. Det interessante ved en frivillig momsregistrering er, at man som udlejningsvirksomhed kan opnå en økonomisk gevinst. Dette skyldes, at registreringen medfører, at man som udlejningsvirksomhed kan fradrage købsmomsen i forbindelse med opførelsen af ejendommen samt alle løbende driftsomkostninger. Der skal til gengæld afregnes salgsmoms af lejeindtægterne.

Det fremgår af MSD artikel 137, stk. 1, litra d, at EU-landene har mulighed for at indrømme afgiftspligtige personer ret til at vælge at betale afgift for bestemte transaktioner, herunder bortforpagtning og udlejning af fast ejendom. MSD artikel 137, stk. 1, litra d er implementeret i ML § 51, stk. 1, hvoraf det fremgår, at det udelukkende er erhvervsmæssig udlejning, herunder bortforpagtning af fast ejendom eller dele heraf, der har mulighed for frivillig momsregistrering. Ud fra ovenstående er det relevant at undersøge, om NL Bygs udlejning kan kategoriseres som erhvervsmæssig udlejning.

6.1.2.1 Erhvervsmæssig udlejning

Som nævnt i foregående afsnit er det en betingelse, at der skal være tale om erhvervsmæssig udlejning af fast ejendom, før frivillig momsregistrering kan anvendes. Begrebet erhvervsmæssig udlejning defineres ikke i momssystemdirektivet, momsloven eller momsbekendtgørelsen, hvorfor vi har anvendt Den Juridiske Vejledning, som fortolkningsbidrag til gældende ret.

¹⁴⁰ Jf. MSD artikel 135, stk. 1, litra I - under kommentarer. Se sag C-108/99, Cantor Fitzgerald International, præmis 21. Se sag C-275/01, Sinclair Collis Ltd, præmis 25-31.

Ifølge DJV¹⁴¹ så kan erhvervsmæssig udlejning karakteriseres ved, at lejen er fastsat ud fra markedsmæssige vilkår og, at virksomheden påtager sig en økonomisk risiko. Desuden er det et krav, at udlejningen sker for at opnå en vedvarende indtægt¹⁴².

Den frivillige momsregistrering kan kun finde anvendelse på ejendomme/lokaler, der faktisk er udlejet eller forsøgt udlejet jf. ML § 51, stk. 1. Virksomheden skal have dokumentation på lejeforholdene. En lejekontrakt er oplagt dokumentation, såfremt ejendommen er udlejet. Hvis ejendommen kun er forsøgt udlejet, så er tilstrækkelig dokumentation f.eks. aftale med ejendomsmægler om udlejning eller annoncering af ledigt lejemål på de sociale medier eller i aviser¹⁴³.

6.1.2.1.1 Boligformål

Der kan dog ikke ske frivillig momsregistrering, når der er tale om erhvervsmæssig udlejning til boligformål jf. ML § 51, stk. 1. Som følge heraf er det relevant at undersøge om NL Bygs udlejning er til boligformål.

Udtrykket "boligformål" bliver ikke beskrevet yderligere i hverken momssystemdirektivet, momsloven eller momsbekendtgørelsen¹⁴⁴. Definitionen udledes af praksis gennem en række afgørelser, hvor især K/S Sanexco Invest (TfS1998.708.ØLD) er et vigtigt fortolkningsbidrag, som er en Landsretsdom fra 1998. Dommen vil blive gennemgået nedenfor.

6.1.2.1.1.1 K/S Sanexco Invest (TfS1998.708.ØLD)

Resumé af tvisten¹⁴⁵:

Sagen omhandler en ejendom, der var udlejet til Udlændingestyrelsen til indkvartering af asylansøgere og flygtninge. Der bliver i sagen stillet spørgsmålstejn til, hvorvidt udlejningen er med boligformål eller ej. Tilbage i 1994 var Skattestyrelsen på virksomhedsbesøg på ejendommen, hvor medarbejderen fra Skattestyrelsen fik kendskab til udlejning af lejemålet. Det var Skattestyrelsens opfattelse, at lejemålet var stillet til rådighed for Udlændingestyrelsen til

¹⁴¹ Jf. D.A.14.5.2, Erhvervsmæssig udlejning af fast ejendom ML § 51, stk. 1

¹⁴² Jf. D.A.14.5.2, Erhvervsmæssig udlejning af fast ejendom ML § 51, stk. 1

¹⁴³ Jf. D.A.14.5.2, Erhvervsmæssig udlejning af fast ejendom ML § 51, stk. 1

¹⁴⁴ Jf. K/S Sanexco Invest (TfS1998.708.ØLD), hvoraf det fremgår af, at begrebet "boligformål" ikke defineres i lovens forarbejder

¹⁴⁵ Jf. K/S Sanexco Invest (TfS1998.708.ØLD), indledende afsnit

anvendelse af boligformål, hvorfor det var Skattestyrelsens opfattelse, at den frivillige momsregistrering ikke længere kunne opretholdes.

I sagsfremstillingen fremgår det, at K/S Sanexco Invest ikke mente, at der var tale om boligformål, da det var Udlændingestyrelsen, der betalte vederlag for deres midlertidige anbringelse, hermed ikke asylansøgerne selv.

Skattestyrelsen fandt det underordnet, hvem der betalte for en vare eller ydelse. Efter deres opfattelse var det afgørende, hvad ejendommen anvendes til.

Konklusion:

Samtlige dommere var enige om, at der ikke var tale om sagsøgerens udlejning til Udlændingestyrelsen, eller dens anvendelse kunne betegnes som udlejning af "værelser i hoteller eller lign." jf. ML § 13, stk. 1, nr. 8¹⁴⁶.

Udover ovenstående, så var der ikke enighed blandt dommerne, da afgørelsen skulle finde sted. To ud af tre dommere lagde vægt på, at begrebet boligformål ikke er defineret yderligere i lovens forarbejder, hvorfor der i praksis kan opstå tvivl om fortolkningen. Det var deres opfattelse, at begrebet skal fortolkes snævert, da det er en undtagelse til bestemmelsen. De to dommere lagde endvidere vægt på, at Udlændingestyrelsen udelukkende benyttede den lejede ejendom til midlertidig indkvartering, hvorfor asylansøgerne havde pligt til at flytte, når deres ansøgning om opholdstilladelse var færdigbehandlet. Desuden blev der lagt vægt på, at opholdet på centret var gratis for beboerne samt at beboerne ikke havde kontraktretlige forpligtelser over for Udlændingestyrelsen. Ud fra nævnte argumenter var det dommernes opfattelse, at sagsøgeren skulle have medhold, altså opretholde den frivillige momsregistrering

¹⁴⁷.

Den tredje dommer var dog af en anden opfattelse. Dommeren argumenterede for, at asylcentret var asylansøgernes bolig, uanset om opholdet er kortvarigt og af midlertidig karakter. Argumentet var, at de boede og opholdte sig der, samt opretholdte en efter

¹⁴⁶ Jf. K/S Sanexco Invest (TfS1998.708.ØLD), Landsretten udtaler (under samtlige dommere udtaler)

¹⁴⁷ Jf. K/S Sanexco Invest (TfS1998.708.ØLD), Landsretten udtaler (under dommere Ulla Rubinstein og Benedikte Gersing udtaler)

omstændighederne almindelig husholdning. Den tredje dommer mente derfor ikke, at den frivillige momsregistrering kunne opretholdes¹⁴⁸.

Det var stemmeflertallet blandt dommerne, der afgjorde, at Skatteministeriet skulle anerkende, at sagsøgeren K/S Sanexco Invest var berettiget til at opretholde den frivillige momsregistrering for udlejning af ejendommen til Udlændingestyrelsen. Herved erkendte Skatteministeriet, at udlejningen til Udlændingestyrelsen er omfattet af ML § 51 vedr. frivillig momsregistrering.

6.1.3 I relation til NL Byg

I K/S Sanexco sagen var der tvivl om, hvorvidt udlejningen af ejendommen til Udlændingestyrelsen til indkvartering af asylansøgere og flygtninge kunne opretholde frivillig momsregistrering. Landsretten kom frem til, at den frivillige momsregistrering kan opretholdes, da blandt andet begrebet "boligformål" skal fortolkes snævert, da det er en undtagelse til bestemmelsens almindelig hjemmel til frivillig registrering af erhvervsmæssig udlejning af fast ejendom (ML § 51)¹⁴⁹.

Når NL Byg udlejer deres beboelsesejendomme, så bliver der indgået lejekontrakter direkte med lejerne på markedsmæssige vilkår jf. casebeskrivelsen. Det økonomiske formål med udlejningen er, at lejerne benytter det lejede til beboelse. Endvidere er udlejningen for en ubegrænset tidsperiode. Til trods for, at det blev nævnt i K/S Sanexco sagen, at "boligformål" skal fortolkes snævert, så er der ingen tvivl om, at NL Byg ikke kan blive frivilligt momsregistreret på udlejningsdelen, da der er tale om udlejning af beboelsesejendomme til reel beboelse.

Det betyder, at NL Bygs beboelsesejendomme ikke kan blive frivilligt momsregistreret jf. ML § 13, stk. 1, nr. 8 og ML § 51, stk. 1. Dette medfører, at NL Byg ikke kan pålægge salgsmoms på lejeindtægterne og kan derfor heller ikke fradrage købsmoms på omkostningerne, der vedrører udlejningsdelen i virksomheden jf. ML § 37.

¹⁴⁸ Jf. K/S Sanexco Invest (TfS1998.708.ØLD), Landsretten udtaler (under M. Levy udtaler)

¹⁴⁹ Jf. K/S Sanexco Invest (TfS1998.708ØLD), Landsretten udtaler (under Thi kendes for ret)

6.2 Hvordan skal den allerede fradraget købsmoms behandles, når den oprindelige hensigt var salg?

I problemstilling 1 blev det konkluderet, at NL Byg har fradragsret for købsmomsen for byggegrundene. Endvidere blev det i problemstilling 2 konkluderet, at når NL Byg opfører beboelsesejendomme til salg, at det så er muligt at fradrage købsmomsen i forbindelse med opførelsen jf. ML § 37.

I casebeskrivelsen fremgår det, at ikke alle nyopførte ejendomme kan sælges efter opførelse, hvorfor nogle ejendomme overgår til udlejning. I det foregående afsnit blev det konkluderet, at NL Byg ikke har mulighed for lade sig frivillig momsregistrere på beboelsesejendommene, hvorfor der er tale om momsfri udlejning. Det ændrede formål med anvendelse af ejendommene gør, at der skal tages stilling, hvordan den allerede fradraget købsmoms skal behandles. Skal den allerede fradraget købsmoms tilbagebetales med det samme eller over en årrække (momsreguleringsforpligtelse), når ejendommens anvendelse ændres fra momspligtigt salg til momsfri udlejning?

6.2.1 Momsreguleringsforpligtelse

Der skal foretages en regulering af fradraget købsmoms, når anvendelsen af investeringsgoder efterfølgende giver ret til et mindre fradrag end det, der er opnået ved anskaffelsen jf. ML § 43. Med andre ord betyder dette, at der skal ske en regulering af fradraget købsmoms, når der ved opførelse af fast ejendom er opnået fuld fradragsret for købsmomsen, idet ejendommen blev opført med henblik på momspligtigt salg, men ejendommen i stedet overgår til momsfri udlejning. Der er hermed sket en *ændring i anvendelsen* af ejendommen efter anskaffelsen.

I ML §§ 43-44¹⁵⁰ er der fastsat regler om regulering af den fradragsberettigede købsmoms af investeringsgoder ved ændret anvendelse, herunder regler om reguleringsperiodens længde og reguleringens størrelse i de enkelte regnskabsår.

Jf. ML § 43, stk. 2 så betragtes nedenstående for investeringsgoder:

- 1) *"Maskiner, inventar og andre driftsmidler, hvis anskaffelsespris ekskl. afgiften efter denne lov overstiger 100.000 kr., og som er undergivet værdiforringelse.*

¹⁵⁰ Disse bestemmelser har hjemmel i MSD artikel 184-192

- 2) *Fast ejendom, herunder til- og ombygning*
- 3) *Reparation og vedligeholdelse af fast ejendom til et samlet beløb af mere end 100.000 kr. årligt.*
- 4) *Ydelser, der har samme egenskaber som materielle investeringsgoder, herunder software og rettigheder, og hvis anskaffelses- eller fremstillingspris eksklusive afgiften efter denne lov overstiger 100.000 kr.”*

Idet problemstillingen omhandler beboelsesejendomme, så vil der udelukkende blive fokuseret på investeringsgodet ”fast ejendom” i vores gennemgang af behandlingen af momsreguleringsforpligtelse.

For fast ejendom foretages der regulering for de første 10 regnskabsår efter anskaffelsen eller ibrugtagningen inkl. det regnskabsår, i hvilket den faste ejendom er anskaffet eller taget i brug jf. ML § 44. For fast ejendom, der er opført med henblik på salg, men overgår til momsfri udlejning løber reguleringsperioden fra det regnskabsår, hvor ejendommen står færdig jf. SKM2012.518.SR.

Jf. ML § 44, stk. 2 så skal reguleringen i de enkelte regnskabsår foretages med en tiendedel af momsbeløbet, som er betalt i forbindelse med anskaffelsen eller ibrugtagning af ejendommen. Reguleringen skal foretages på det tidspunkt, hvor reguleringen konstateres, dvs. i forbindelse med regnskabsårets udløb. Der skal reguleres for ét regnskabsår ad gangen og den første regulering foretages ved udgangen af det regnskabsår, den ændrede anvendelse af ejendommen er indtruffet¹⁵¹. Reguleringsforpligtelsen for ejendomme opført med henblik på salg, men som overgår til udlejning skal altså først afregnes til Skattestyrelsen fra det år, hvor der påbegyndes momsfri udlejning af beboelsesejendomme¹⁵². Teoretisk set betyder dette, at en nyopført ejendom, som er opført med henblik på salg, og færdiggjort i slutningen af et regnskabsår, kan ”vinde” 1/10 af momsen ved at lade ejendommen stå tom og stå til salg regnskabsåret ud, og først ændre anvendelse med virkning fra det følgende regnskabsår¹⁵³.

¹⁵¹ Jf. D.A.11.7.4.7, Gennemførelse af reguleringen ML § 43, stk. 4 og ML § 44

¹⁵² Jf. D.A.11.7.4.7, Gennemførelse af reguleringen ML § 43, stk. 4 og ML § 44

¹⁵³ Jf. Søren Engers Pedersen, Moms og fast ejendom, Karnov Group, side 97-98

For en god ordens skyld, så skal det nævnes, at der også skal foretages en momsregulering, hvis virksomheden ikke har fradraget købsmoms, men anvendelsen af investeringsgodet efterfølgende bliver momspligtigt jf. ML § 43.

I forbindelse med blandt andet salg af eksisterende ejendom er der mulighed for at overdrage momsreguleringsforpligtelsen til tredjemand. Dette vil blive yderligere gennemgået under problemstilling 4 ”salg af beboelsesejendomme”.

6.2.2 Kan NL Byg risikere at skulle tilbagebetale købsmomsen, der er fratrasket i forbindelse med opførelsen, med det samme, når ejendommene overgår til udlejning?

Det er indledningsvist væsentligt at pointere, at ovennævnte spørgsmål volder meget tvivl i praksis, idet retspraksis er meget sparsomt med fortolkningsbidrag¹⁵⁴. I skrivende stund er Skattestyrelsen i gang med en række sager, hvor spørgsmålet bliver vurderet, hvorfor det forventes, at der først findes større klarhed af gældende ret ved Landsskatteretten eller domstolene efter færdiggørelsen af dette speciale¹⁵⁵.

I praksis stilles der blandt andet spørgsmålstegn ved, hvorvidt virksomheder (ofte inden for byggebranchen) spekulerer i at opføre beboelsesejendomme med henblik på salg, men hvor den reelle hensigt er momsfri udlejning. Denne camouflering af den reelle hensigt med opførelse giver ekstra likviditet i budgettet. Den ekstra likviditet opstår i, at såfremt hensigten med opførelsen af ejendommen har været momspligtigt salg, så kræver dette momsregistrering, herved vil købsmomsen i byggeperioden blive fradraget. Efterfølgende kan virksomheden vælge at ændre hensigten til udlejning med boligformål. Så har virksomheden altså opnået momskredit i byggeperioden og efterfølgende overgået til udlejning (der måske har været den reelle hensigt fra starten). På den måde slipper virksomheden altså for at tilbagebetale den fradraget købsmoms i forbindelse med, at ejendommen overgår til momsfri udlejning, men i stedet over en 10-årige periode jf. ML § 44, stk. 2. Såfremt hensigten fra starten alene har været udlejning med boligformål, så er det ikke muligt at blive momsregistreret, hvorfor købsmomsen ikke vil blive fradraget jf. ML § 51.

¹⁵⁴ Jf. Søren Engers Pedersen, Moms og fast ejendom, Karnov Group, side 34

¹⁵⁵ Jf. Søren Engers Pedersen, Moms og fast ejendom, Karnov Group, side 34

Flere advokater og revisorer har lavet skrivelser omkring problemstillingen, da de erfarer, at Skatteforvaltningen er blevet opmærksom på denne problemstilling¹⁵⁶¹⁵⁷. Dette kan endvidere dokumenteres ved, at den tidligere skatteminister, Karsten Lauritzen, i et brev fra Folketingets Skatteudvalg af den 18. februar 2019 har svaret, at bygherre skal have gjort en ihærdig indsats for at sælge beboelsesejendommene inden de kan overgå til udlejning uden at den allerede fradraget købsmoms straks skal tilbagebetales. Karsten Lauritzens præciserer med sit svar følgende:

"En virksomheds hensigt med at opføre en bygning med henblik på henholdsvis salg eller efterfølgende udlejning skal være reel. Opføres en bygning med henblik på salg, skal der således foreligge dokumentation for, at der er gjort en ihærdig indsats for at få bygningen eller dele heraf solgt".

Endvidere gør den tidligere skatteminister det klart, at han ikke håber, at virksomheder bevidst indretter sig på den måde (salg og efterfølgende udlejning) for at opnå momskredit på statens regning¹⁵⁸.

Ud fra ovenstående problemstilling er det relevant at få klarlagt gældende ret inden for området, da det er yderst relevant for NL Byg, som netop ændre hensigten fra momspligtigt salg til momsfri udlejning på de nyopførte ejendomme, der endnu ikke er solgt.

6.2.2.1 Objektive beviselementer i relation til salg (ihærdigt forsøg på salg)

Før en afgiftspligtig person kan blive momsregistreret, så er det en betingelse, at den påtænkte aktivitet skal være omfattet af momspligt. Såfremt ejendomme opføres med hensigt på salg, så er der tale om momspligt aktivitet, idet der er tale om nye bygninger jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9. Som afgiftspligtig person skal man være opmærksom på, at Skattestyrelsen kan kræve den erklærede hensigt om, at drive momspligtig virksomhed bestyrket af objektive beviselementer jf. EU-domstolens sag C-326/11, J.J. Komen, præmis 33. Set i relation til opførsel af ejendomme

¹⁵⁶

<https://www.bdo.dk/da-dk/faglig-info/depechen/depechen-artikler-2019/moms-paa-ejendomme-der-lejes-ud-fordi-de-ikke-kan-saelges> (artikel)

¹⁵⁷ <http://www.bachmann-partners.dk/nyheder/byggebranchen-i-skats-sogelys/> (artikel)

¹⁵⁸ Jf. <https://www.ft.dk/samling/20181/almudel/sau/spm/234/svar/1556803/2016780.pdf> (brev fra Karsten Lauritzen)

med henblik på salg og efterfølgende overgå til udlejning, så er det vigtigt, at der foreligger dokumentation, der viser, at ejendommene har været forsøgt solgt inden de blev udlejet. Dette kan eksempelvis være salgsoptillinger fra ejendomsmægler, som beviser, at ejendommene har været forsøgt solgt inden de overgår til udlejning. Såfremt der ikke foreligger beviser på den oprindelige momspligtige hensigt med ejendommen, når den overgår til udlejning, så risikerer den afgiftspligtige person at skulle tilbagebetale den fradraget købsmoms, når hensigten overgår til momsfri udlejning i stedet for at skulle anvende reglerne omkring momsreguleringsforpligtelse.

6.2.2.2 Fra salg til udlejning i efterfølgende regnskabsår

Som afgiftspligtig person er det ikke kun, hvis der mangler objektive beviser for den påtænkte momspligtige aktivitet, at der er risiko for straks at skulle tilbagebetale den allerede fradraget købsmoms, når ejendomme overgår til ikke momspligtig aktivitet. Skattestyrelsen har nemlig indtaget holdningen, at et byggeprojekt, der tages i brug til momsfri udlejning i samme regnskabsår, som færdigmeldelsen af byggeriet er sket, fører til at den fulde reguleringsforpligtelse skal tilbagebetales ved udgangen af det pågældende regnskabsår¹⁵⁹.

Ud fra ovenstående er det derfor relevant at kigge nærmere på ML § 44, som omhandler, hvornår ændringen i anvendelsen af ejendommen kan finde sted, før der kan foretages en momsregulering over de første 10 regnskabsår jf. ML § 44, stk. 1.

Som nævnt tidligere, så skal der som udgangspunkt foretages momsregulering, når der ved opførsel af fast ejendom er opnået fuld fradragsret for købsmomsen, da ejendommen blev opført med henblik på momspligtigt salg, men ejendommen i stedet overgår til momsfri udlejning. I det der hermed er sket en *ændring i anvendelsen* af ejendommen efter anskaffelsen jf. ML § 43.

Som nævnt i ovenstående afsnit, så fremgår det af ML § 44, stk. 1, at der for fast ejendom skal foretages momsregulering *"for de første 10 regnskabsår, efter anskaffelsen eller ibrugtagningen inkl. det regnskabsår, i hvilket den faste ejendom er anskaffet eller taget i brug"*. Endvidere fremgår det af § 44, stk. 2, at *"reguleringen foretages på grundlag af de ændringer i*

¹⁵⁹ Jf. Søren Engers Pedersen, Moms og fast ejendom, Karnov Group, side 34

fradragsretten, som finder sted inden for det enkelte regnskabsår i forhold til fradragsretten i det regnskabsår, hvor det pågældende investeringsgode er anskaffet eller taget i brug”.

Ved ”fradragsretten i det regnskabsår, hvor investeringsgodet er anskaffet/taget i brug” forstås det fradrag, som anvendelsen af investeringsgodet ved udgangen af regnskabsåret vil berettige til. Dette fremgår også af, at reguleringen for efterfølgende år foretages med udgangspunkt i fradragsretten i anskaffelses/ibrugtagningsåret jf. ML § 44, stk. 2.

Det er altså Skattestyrelsens holdning, at ovenstående betyder, uanset om der må være foretaget et korrekt momsfradrag baseret på en hensigt, om at anvende ejendommene til momspligtigt salg, skal dette fradrag altså tilbageføres i sin helhed, hvis ejendommene ved udgangen af det år, hvor ejendommene er færdigopført, bliver brugt til momsfritaget udlejning (fradragsret på 0 %) jf. ML § 44, stk. 2¹⁶⁰. Om Skattestyrelsens vurdering er korrekt kan diskuteres, da ML §§ 43-44 omkring regulering af investeringsgoder ikke har et selvstændigt indhold ved vurdering af omfanget af momsfradrag. Momsfradrag reguleres alene i bestemmelserne i ML §§ 37-42¹⁶¹.

Omvendt kan der være tale om, at Skattestyrelsen kan have ret i deres fortolkning, da ML §§ 43 og 44 implementerer MSD artikel 184-192. I MSD artikel 187 fremgår det nemlig, at momsreguleringen finder sted i forhold til de ændringer i fradragsretten, som har fundet sted i de følgende år set i forhold til det år, hvor investeringsgodet blev erhvervet, fremstillet eller, hvis det er relevant, anvendt for første gang¹⁶².

Ud fra ovenstående kan det konkluderes, at det er vigtigt, at der foreligger dokumentation på, at den oprindelige hensigt med opførelsen af ejendommen har været salg, såfremt den afgiftspligtige person ikke skal risikere straks at skulle tilbagebetale den fradraget købsmoms fra opførelsen af ejendommen. Dette betyder, at der skal foreligge objektive beviselementer for, at der er gjort et ihærdigt forsøg på salg. Endvidere tyder det også på, at Skattestyrelsen forlanger den fradraget købsmoms tilbagebetalt med det samme, såfremt hensigten med ejendommen ændres fra salg til udlejning i samme regnskabsår, som ejendommen er færdigopført.

¹⁶⁰ Jf. Søren Engers Pedersen, Moms og fast ejendom, Karnov Group, side 34

¹⁶¹ Jf. Søren Engers Pedersen, Moms og fast ejendom, Karnov Group, side 34

¹⁶² Jf. MSD artikel 187, stk. 2

6.2.3 I relation til NL Byg

I vores casebeskrivelse fremgår det, at der altid foreligger dokumentation på, at NL Byg ihærdigt har forsøgt at sælge beboelsesejendomme. Dokumentationen der foreligger er salgsoptstillinger fra ejendomsmægler samt annoncering på sociale medier. Desuden er NL Byg også opmærksom på, at der ikke skal hjemtages realkreditlån i boligerne før udlejningen påbegyndes, men blot laves en byggekredit. Dette er efter vores overbevisning stærke objektive beviser. Endvidere fremgår det af casebeskrivelsen, at når NL Byg begynder at udleje beboelsesejendommene, så er det tidligst først i det efterfølgende regnskabsår efter endt byggeri.

Ud fra ovenstående argumenter, så er det vores opfattelse, at NL Byg ikke skal tilbagebetale den fulde fratrasket købsmoms øjeblikkeligt, da hensigten med opførelsen af ejendommene har været et salg. Der vil i stedet opstå en momsreguleringsforpligtelse, der skal reguleres over en 10-årige periode jf. ML § 44, stk. 2.

6.3 Delkonklusion problemstilling 3

Problemstillingen blev opdelt i to dele, hvor det først blev undersøgt, hvordan NL Byg momsmæssigt skulle behandle udlejning af beboelsesejendomme. Efterfølgende blev der undersøgt, hvordan den allerede fradraget købsmoms for opførelsen af ejendommen skulle behandles.

Indledningsvist blev begrebet udlejning defineret. Vi fik fastlagt, at NL Bygs anvendelse af beboelsesejendomme er omfattet af definitionen udlejning. Efter vi fik fastlagt definitionen af udlejning, så var det oplagt at undersøge, hvordan NL Byg momsmæssigt skal behandle udlejning af beboelsesejendomme. I den forbindelse var det relevant at undersøge, hvorvidt NL Bygs ejendomme kan blive frivilligt momsregistreret. Vi kunne konkludere, at det ikke er muligt, idet den frivillige momsregistrering ikke omfatter udlejning af ejendomme til boligformål.

Det betyder altså, at NL Byg ikke skal pålægge salgsmoms på huslejeindtægterne. Omvendt kan der heller ikke fradrages købsmoms på de omkostninger, der vedrører udlejede beboelsesejendomme.

I efterfølgende afsnit undersøgte vi, hvordan den allerede fradraget købsmoms i forbindelse med opførelsen af ejendommen skulle behandles. I og med NL Byg ændrer hensigten med ejendommene fra momspligtig aktivitet (salg) til ikke momspligtig aktivitet (udlejning af beboelsesejendomme), så kunne vi konkludere, at der skal ske en tilbagebetaling af den allerede fradraget købsmoms i forbindelse med opførelsen. Eftersom der er sket en ændring i anvendelsen af investeringsgodet (ejendommen), så skal der foretages en såkaldt momsreguleringsforpligtelse. Dette betyder med andre ord, at det fradraget købsmoms skal reguleres over en 10-årige periode.

Afslutningsvist undersøgte vi, hvorvidt NL Byg kunne risikere at skulle tilbagebetale den fradraget købsmoms med det samme, når ejendommen overgår fra momspligtig aktivitet til ikke momspligtig aktivitet. I den forbindelse blev det fastlagt, at såfremt NL Byg ikke vil risikere dette, at det er meget vigtigt, at de kan dokumentere, at den oprindelig hensigt med opførelsen af ejendommen har været salg og ikke momsfri udlejning. De skal kunne bevise, at de har gjort et ihærdigt forsøg på at sælge ejendommen. Såfremt NL Byg ikke kan bevise dette, så risikerer de, at skulle tilbagebetale den fradraget købsmoms på én gang i stedet for over en reguleringsperiode på 10 år. Endvidere er det også en tendens fra Skattestyrelsens side, at de er begyndt at opkræve den fradraget købsmoms tilbage af én omgang, såfremt NL Byg ændrer sin hensigt med ejendommen fra momspligtig aktivitet til ikke momspligtig aktivitet i samme regnskabsår, som byggeriet er færdigt. Det er derfor vigtigt, at NL Byg bevarer deres forretningsgang med, at de først udlejer ejendommene i det efterfølgende regnskabsår, således de ikke risikerer at skulle tilbagebetale den fradraget købsmoms af én omgang, men i stedet kan gøre brug af reguleringsperioden på 10 år, hvilket giver NL Byg en likviditetsmæssig fordel.

Overordnet kan det altså konkluderes, at NL Byg ikke kan være momsregistreret på udlejningsdelen, idet der er tale om momsfritaget udlejning, hvorfor der ikke skal pålægges moms på huslejeindtægterne. Omvendt kan der heller ikke fradrages købsmoms på de løbende omkostninger i forbindelse med driften af ejendommene. Når der sker en ændring i anvendelsen af ejendommene fra momspligtig aktivitet (salg) til ikke momspligtig aktivitet (udlejning), så skal den allerede fradraget købsmoms i forbindelse med opførelsen reguleres over en 10-årige periode, såfremt NL Byg overholder betingelserne herfor. Såfremt NL Byg ikke overholder betingelserne, så skal den allerede fradraget købsmoms i forbindelse med opførelsen af

ejendommene tilbagebetales på én gang, hvilket udelukkende er en likviditetsmæssig ulempe for NL Byg.

7.0 Problemstilling 4: Salg af beboelsesejendomme

For læsevenlighedens skyld gengives problemstillingen her:

“Hvordan skal NL Byg momsmæssigt behandle salg af beboelsesejendomme?”

Som det fremgår af indledningen, så er det ikke altid NL Byg lykkedes med at sælge de opførte beboelsesejendomme, hvorfor NL Byg sommetider efterfølgende vælger at udleje ejendommene til boligformål. I den forbindelse opstår der en række momsmæssige problemstillinger i, hvordan NL Byg momsmæssigt skal behandle salg af beboelsesejendomme i forskellige situationer. Dette leder frem til at problemstillingen kan besvares ved opdeling i følgende tre underspørgsmål:

1. Hvordan skal NL Byg momsmæssigt behandle salg af beboelsesejendomme, som var opført/erhvervet med hensigt på salg?
2. Hvordan skal NL Byg momsmæssigt behandle salg af beboelsesejendomme, som var opført med hensigt på salg, men har været udlejet inden salg?
3. Var den momsmæssige problemstilling anderledes, såfremt NL Byg opførte beboelsesejendomme med hensigt på momsfri udlejning, men alligevel ender med at sælge efter en periode med udlejning?

Underspørgsmålene vil blive gennemgået i de følgende afsnit.

7.1 Hvordan skal NL Byg momsmæssigt behandle salg af beboelsesejendomme, som var opført/erhvervet med hensigt på salg?

Det følger af ML § 13, stk. 1, nr. 9¹⁶³, at salg af fast ejendom som udgangspunkt er momsfrataget. Fritagelsen gælder dog ikke salg af nye bygninger eller nye bygninger med tilhørende jord jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra a. Det er altså vigtigt at sondre mellem nye og gamle bygninger.

Ved en bygning forstås enhver grundfast konstruktion¹⁶⁴, som er færdiggjort til det formål, den er bestemt til. Salg af dele af en bygning anses ligeledes for at være salg af en bygning jf. momsbekendtgørelsens § 54, stk.1.

Begrebet "nye bygninger" dækker både over nyopførte bygninger og bygninger, der er sket væsentlig til- og ombygning ved. Før underspørgsmålet kan besvares, så skal der altså sondres mellem "gamle" og "nye" bygninger. Der er tale om gamle bygninger, når de ikke går under forudsætningerne for nye bygninger, hvorfor det udelukkende er begrebet "nye bygninger", der vil blive gennemgået nærmere nedenfor (opdelt i nye bygninger og til- ombyggede bygninger).

7.1.1 Nye bygninger

Som nævnt tidligere, så gælder momsfratagelsen ikke for nye bygninger og nye bygninger med tilhørende jord jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra a. Nedenstående afsnit er derfor opdelt i henholdsvis "levering af nye bygninger" og "levering af nye bygninger med tilhørende jord".

I dette speciale er sondringen mellem nye bygninger og nye bygninger med tilhørende jord relevant i relation til, hvornår en eksisterende bygning skal klassificeres som ny i forbindelse med til- og ombygningsarbejder. Definitionen "til- og ombyggede bygninger" vil blive gennemgået i afsnit 7.1.2.

¹⁶³ Denne bestemmelse har hjemmel i MSD artikel 135, stk. 1, litra k) og j).

¹⁶⁴ For yderligere definition af begrebet bygninger se afsnit "Sondring mellem byggegrunde og bygninger med tilhørende jord" under problemstilling 1.

7.1.1.1 Levering af nye bygninger

Det fremgår af MSD artikel 12, stk. 2, at der er tale om en ny bygning inden første indflytning (dvs. før bygningen tages i brug). Endvidere fremgår det af MSD artikel 12, stk. 2, at medlemsstaterne selv kan definere øvrige kriterier for, hvornår der er tale om en ny bygning.

Ifølge MSD artikel 12, stk. 2 kan der nævnes følgende eksempler på, hvornår en bygning kan klassificeres som ny:

“Perioden mellem dagen for bygningens færdiggørelse og dagen for første levering, eller perioden mellem dagen for første indflytning og dagen for senere levering, såfremt disse perioder ikke overstiger henholdsvis fem og to år¹⁶⁵”.

I Danmark er eksemplerne fra MSD artikel 12, stk. 2 implementeret i bestemmelserne i ML § 13, stk. 1, nr. 9 og momsbekendtgørelsens §§ 54-56. Kriterierne lyder som følgende:

- *En bygning er ny, inden første indflytning¹⁶⁶.*
- *En bygning er ny på dagen for første levering efter indflytning, hvis leveringen sker mindre end 5 år efter dagen for bygningens færdiggørelse¹⁶⁷.*
- *Ved anden og efterfølgende leveringer, der sker inden for 5 år fra bygningens færdiggørelse, er bygningen også ny, hvis leveringen sker inden bygningen har været i brug ved indflytning i en periode på 2 år, og første levering er omfattet af ML § 13¹⁶⁸.*

Såfremt én af ovenstående kriterier er opfyldt, så er der tale om en ny bygning i momsmæssigt henseende. De nævnte kriterier er yderligere gennemgået nedenfor.

Første kriterium for, at en bygning er en ny bygning er, når den sælges inden første indflytning¹⁶⁹. Dette betyder, hvis en nyopført bygning sættes til salg efter færdiggørelsen, så skal der betales moms af salgsprisen ved salget jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra a. Desuden betyder det, at en bygning, der er færdiggjort til indflytning, men hvor der aldrig sker indflytning altid vil være ny (uanset om, hvor mange gange den handles, og hvor gammel den er) jf.

¹⁶⁵ Jf. MSD artikel 12, stk. 2

¹⁶⁶ Jf. momsbekendtgørelsens § 54, stk. 2

¹⁶⁷ Jf. momsbekendtgørelsens § 54, stk. 2

¹⁶⁸ Jf. momsbekendtgørelsens § 54, stk. 2

¹⁶⁹ Jf. momsbekendtgørelsens § 54, stk. 2

momsbekendtgørelsens § 54, stk. 2, 1. pkt.

Det fremgår af Den Juridiske Vejledning¹⁷⁰, at der ved indflytning forstås, at bygningen skal være taget i brug til det formål, som den er bestemt til, og hvortil der er givet tilladelse i henhold til byggelovgivningen. Det betyder at eksempelvis bygninger, som er ”prøvehuse” til fremvisning for potentielle købere ikke er tilstrækkeligt til, at der sket indflytning jf. SKM2014.582.SR¹⁷¹.

Andet kriterium for en ny bygning er, hvis første levering af bygningen sker efter indflytning, såfremt leveringen sker mindre end 5 år fra tidspunktet for bygningens færdiggørelse jf. momsbekendtgørelsens § 54, stk. 2, 2. pkt.

Det fremgår af Den Juridiske Vejledning¹⁷², at der ved ”færdiggørelse” skal forstås, at det er når byggeriet har nået det stadie, hvor ejendommen definitivt kan anvendes til det formål, som var planlagt. Det er en konkret vurdering i hver enkelt situation, hvornår byggeriet er så færdigt, at bygningen kan anses for at være færdiggjort¹⁷³.

Tredje og sidste kriterium for en ny bygning er, såfremt alle tre nedenstående betingelser er opfyldt:

- 1) Bygningen har været færdiggjort i mindre end 5 år¹⁷⁴.
- 2) Første salg af bygningen er sket til en interesseforbunden part¹⁷⁵.
- 3) Bygningen har været i brug i mindre end 2 år¹⁷⁶.

Såfremt der er en del af en ny bygning, som ikke været i brug i mere end 2 år og en anden del af bygningen har, så skal der ske en fordeling i forbindelse med salg, altså en del af huset bliver momspligtigt og den anden del bliver momsfritaget¹⁷⁷.

Tidspunktet for ejendommens færdiggørelse og ejers/lejers indflytning vil ikke nødvendigvis være den samme. Der kan altså godt ske indflytning inden ejendommen er færdiggjort.

¹⁷⁰ Jf. D.A.5.9, Levering af fast ejendom ML § 13, stk. 1, nr. 9

¹⁷¹ Jf. D.A.5.9, Levering af fast ejendom ML § 13, stk. 1, nr. 9

¹⁷² Jf. D.A.5.9, Levering af fast ejendom ML § 13, stk. 1, nr. 9

¹⁷³ Jf. D.A.5.9, Levering af fast ejendom ML § 13, stk. 1, nr. 9

¹⁷⁴ Jf. momsbekendtgørelsens § 54, stk. 2, 3. pkt.

¹⁷⁵ Jf. momsbekendtgørelsens § 54, stk. 2, 3. Pkt. (Definition af interesseforbunden part fremgår af ML § 29, stk. 3).

¹⁷⁶ Jf. momsbekendtgørelsens § 54, stk. 2, 3. pkt.

¹⁷⁷ Jf. D.A.5.9, Levering af fast ejendom ML § 13, stk. 1, nr. 9

Ovennævnte 5-års frist tæller fra ejendommens færdiggørelse (baseret på objektive forhold vedrørende bygningen)¹⁷⁸. I praksis vil færdiggørelsestidspunktet være tidspunktet, hvor der sker færdigmeldelse til BBR¹⁷⁹.

7.1.1.2 Levering af nye bygninger med tilhørende jord

Som nævnt i foregående afsnit, så er begrebet "nye bygninger med tilhørende jord" relevant i relation til, hvornår en eksisterende bygning kan klassificeres som ny i forbindelse med til-/ombygningsarbejder, idet der sondres mellem "bygninger uden grund" og "bygninger med tilhørende jord", når der skal foretages en vurdering af om den eksisterende bygning efter renoveringsarbejder skal klassificeres som ny.

Det fremgår af MSD artikel 12, stk. 2, at det er op til medlemsstaterne selv at definere begrebet "nye bygninger med tilhørende jord". I og med det er op til medlemsstaterne selv at definere begrebet "tilhørende jord", så burde definitionen enten findes i momsloven eller momsbekendtgørelsen. Dette er dog ikke tilfældet, hvorfor definitionen skal findes gennem retspraksis.

Det fremgår af EU-dommen C-400/98, Brigitte Breitsohl, at MSD artikel 12, stk. 1, litra a skal fortolkes således, at det ikke er muligt at adskille bygningen og den tilhørende jord i relation til momsen¹⁸⁰.

Indledningsvist blev det fastlagt, at Danmark skal følge EU-domstolens fortolkning af momssystemdirektivet, hvorfor det kan konkluderes, at bygninger med tilhørende jord ikke kan adskilles i relation til momsen.

7.1.2 Levering af til- og ombyggede bygninger

Ifølge dansk momsret er det ikke kun nyopførte bygninger, der kan blive klassificeret som "nye bygninger". Såfremt der bliver udført væsentlig til- og ombygningsarbejde eller renoveringsarbejde af en eksisterende bygning, så kan den også klassificeres som en ny bygning jf. momsbekendtgørelsens § 55.

¹⁷⁸ Jf. momsbekendtgørelsens § 54, stk. 2. 2. pkt.

¹⁷⁹ Jf. Søren Engers Pedersen, Moms og fast ejendom, Karnov Group, side 26

¹⁸⁰ Jf. Brigitte Breitsohl, sag C-400/98, præmis 50

Såfremt en til- eller ombygget bygning klassificeres som en ny bygning, så gælder de samme kriterier for salg af bygningen, som ved levering af "nye bygninger", hvorfor de ikke vil blive gennemgået i dette afsnit. Der henvises til afsnit 7.1.1 "Nye bygninger".

Levering af til- og ombygget bygning sidestilles med et momspligtigt salg af en nyopført bygning med tilhørende jord, hvis renoveringsarbejdet ekskl. moms overstiger 25 % af den seneste offentlig ejendomsvurdering med tillæg af værdien af renoveringsarbejdet eller hvis værdien af renoveringsarbejdet overstiger 25 % af den faktiske salgspris for ejendommen (kan dog ikke anvendes, såfremt det er salg til en interesseforbunden køber) jf. momsbekendtgørelsen § 55, stk. 2. Grænsen er 50 % i stedet for 25 %, såfremt der kun er tale om salg af bygning uden jord (eksempelvis bygninger på lejet jord)¹⁸¹. Det er i den forbindelse værd at nævne, at der i foregående afsnit blev konkluderet, at bygninger og eventuel tilhørende jord ikke kan adskilles i relation til momsen.

Levering af en til- eller ombygget ejerlejlighed vil blive anset for levering af en bygning med tilhørende jord, hvorfor det er 25 % grænsen, der er gældende¹⁸².

Der er tale om renoveringsarbejde, når der ikke er tale om almindelig bygningsvedligeholdelse¹⁸³. Renoveringsarbejder kan blandt andet være udvidelse eller ombygning af eksisterende bygning samt renovering af en tilbygning, såfremt den tilpasses den eksisterende bygning¹⁸⁴.

I opgørelsen over renoveringsarbejdet skal værdien af eget arbejde og materialerne vedrørende ombygningen, inkl. almindelig avance medtages. Endvidere skal værdien ekskl. moms af håndværksarbejde og materialer, der bliver leveret af tredjemand også medtages jf. momsbekendtgørelsen § 55, stk. 3¹⁸⁵.

Det er desuden væsentligt at bemærke, at det udelukkende er håndværksarbejde, der aktivt vil ændre den faste ejendom, der skal medtages i opgørelsen over renoveringsarbejdet¹⁸⁶.

¹⁸¹ Jf. D.A.5.9.4.2, Levering af bygninger, der er til- og ombygget

¹⁸² Jf. D.A.5.9.4.2, Levering af bygninger, der er til- og ombygget

¹⁸³ Jf. D.A.5.9.4.2, Levering af bygninger, der er til- og ombygget

¹⁸⁴ Jf. D.A.5.9.4.2, Levering af bygninger, der er til- og ombygget

¹⁸⁵ Jf. D.A.5.9.4.2, Levering af bygninger, der er til- og ombygget

¹⁸⁶ Jf. D.A.5.9.4.2, Levering af bygninger, der er til- og ombygget

Skatterådet fastslår i et bindende svar, at omkostninger til eksempelvis arkitekter, ingeniører og andre rådgivere ikke skal medtages i opgørelsen over renoveringsarbejdet jf. SKM2015.153.SR. I forlængelse heraf skal det nævnes, at omkostninger til nedrivning skal medtages i opgørelsen, da det anses for at være håndværksarbejde, der aktivt vil ændre den faste ejendom jf. SKM2018.237.LSR. Dette fremgår desuden også af præmis 32 i EU-dommen J.J. Komen¹⁸⁷, at nedrivningsarbejde indgår i ombygningsarbejdet, når der etableres en ny bygning.

Endvidere er det værd at nævne, at Skatterådet desuden afgjorde, at det ikke er tilladt at nedskrive på renoveringsarbejder, som er opgjort efter momsbekendtgørelsens § 55, stk. 3. Det er altså de faktiske udgifter på tidspunktet for afholdelsen, der skal indgå i opgørelsen over renoveringsarbejder, når det skal afgøres om der er tale om en ny eller gammel bygning jf. SKM2016.86.SR.

Afslutningsvist skal det bemærkes, at de til- og ombygningsarbejder, der er foretaget på en eksisterende bygning for mere end 5 år siden ikke skal medregnes i opgørelsen, når det skal vurderes, hvorvidt en eksisterende bygning bliver klassificeret som en ny bygning jf. SKM2017.32.SR¹⁸⁸.

Ovenstående gennemgang af retspraksis omkring "til- og ombygningsarbejder" er som bekendt alene gældende i Danmark. Alle medlemsstaterne af EU har som nævnt i indledningen mulighed for at indbringe et præjudiciel spørgsmål for EU-domstolen, såfremt der er tvivl om national momsret afviger fra formålet med momssystemdirektivet. Blandt andet har manglede afgrænsning og præcisering af lovgivningen medført tvivlsspørgsmål omkring sondering mellem nye og gamle bygninger i Holland, hvilket har udmøntet sig i EU-afgørelsen, J.J. Komen. Nedenfor har vi derfor kigget nærmere på nævnte EU-dom, som bidrager til fortolkning af afgrænsningen mellem en ny og gammel bygning i forbindelse med renoveringsarbejder.

¹⁸⁷ J.J. Komen, sag C-326/11 vil blive gennemgået i efterfølgende afsnit

¹⁸⁸ Jf. D.A.5.9.4.2, Levering af bygninger, der er til- og ombygget

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

I J.J. Komen sagen skulle EU-domstolen tage stilling til om en levering af fast ejendom var momspligtig. I sagen havde sælgeren påbegyndt nedrivning/ombygningsarbejde, som skulle færdiggøres af køberen, hvorefter parterne opfattede bygningen som ny i momsmæssig henseende. I sagen var der ikke på noget tidspunkt en ubebygget grund til stede¹⁸⁹.

I henhold til hollandsk lov skal der betales overdragelsesafgift ved erhvervelse af fast ejendom, medmindre erhvervelsen af ejendommen er momspligtig. Så spørgsmålet var, om der var tale om erhvervelse af en momspligtig ny bygning, eller erhvervelse af en momsfri gammel bygning.

Resumé af tvisten

Ovennævnte sag omhandlede en overdragelse af forretningslokaler i en forretningsarkade. Før J.J. Komen erhvervede og fik lokalerne leveret i februar 2004, havde der været udført nedrivningsarbejder af sælgeren med henblik på at ombygge ejendommen til en ny bygning. Efter J.J. Komen erhvervede bygningen blev der udført renoverings-og ombygningsarbejde for egen regning. Det samlede udførte arbejde på ejendommen (nedrivning af sælger og renoveringsarbejde af køber) medførte, at ejendommen efter J.J. Komens opfattelse skulle karakteriseres som en ny bygning¹⁹⁰. Desuden var forretningsarkaden åben for offentligheden og minimum en af forretningerne havde åbent i renovering/ombygningsprocessen, hvorfor den eksisterende bygning skulle være egnet til brug¹⁹¹. Der havde derfor på intet tidspunkt været en ubebygget grund til stede¹⁹².

Efter erhvervelsen fik J.J. Komen en opkrævning på overdragelsesafgift, da de hollandske myndigheder anså overdragelsen for en momsfri levering af gammel bygning. J.J. Komen ankede denne afgørelse, da J.J. Komen anså leveringen som værende nye bygninger og derfor momspligtig¹⁹³.

Den hollandske domstol valgte at stille følgende præjudicielle spørgsmål til EU-domstolen:

¹⁸⁹ Jf. J.J. Komen, sag C-326/11, præmis 9

¹⁹⁰ Jf. J.J. Komen, sag C-326/11, præmis 9 og 10

¹⁹¹ Jf. J.J. Komen, sag C326/11, præmis 15

¹⁹² Jf. J.J. Komen, sag C326/11, præmis 9

¹⁹³ Jf. J.J. Komen, sag C326/11, præmis 9-13

”Skal sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra g), sammenholdt med artikel 4, stk. 3, litra a), fortolkes således, at levering af en bygning, på hvilken sælger forud for leveringen med henblik på at etablere en ny bygning har udført ombygningsarbejde (renovering), som efter leveringen fortsættes og færdiggøres af køber, ikke er fritaget for moms?”^{194.}

Momssystemdirektivet - ændringer

Henset til tidspunktet for tvistens opståelse i 2004, hvor ejendommen blev leveret til J.J.Komen, skal det pointeres, at EU-domstolen afsagde dom ud fra daværende momssystemdirektiv (77/388/EØF af 17. Maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - det fælles merværdisystem: ensartet beregningsgrundlag). Det gældende momssystemdirektiv - 2006/112/EF - EU's fælles merværdiafgiftssystem (moms), trådte i kraft i 2006 og erstattede det oprindelige momssystemdirektiv. Det præjudicielle spørgsmål er centreret om artiklerne “Artikel 13, punkt B, litra g” og “Artikel 4, stk.3, litra a”. I bilag 1 i dette speciale er begge ovenstående artikler citeret og der er medtaget citat af de relevante gældende artikler. Ved sammenligning af de daværende artikler og de nu gældende artikler, vurderes der ikke at være betydningsforskelle, men blot ordlyden af artiklerne, som er ændret. På denne baggrund vurderes det, at J.J. Komen dommens præmisser fortsat kan benyttes, som fortolkningsbidrag til det gældende momssystemdirektiv.

Udledning af gældende ret

Inden EU-domstolen besvarede det præjudicielle spørgsmål, fastslog den, at momsfritagelserne i MSD artikel 13 er undtagelser, som ifølge fast retspraksis skal fortolkes strengt, da det er undtagelser fra det almindelige princip om, at enhver levering af goder/tjenesteydelser er momspligtig, hvis de leveres fra en afgiftspligtig person¹⁹⁵.

J.J. Komen gjorde det gældende, at parternes fælles hensigt om at etablere en ny bygning måtte tillægges væsentligt værdi¹⁹⁶. EU-domstolen havde allerede tidligere fastslået, at parternes erklærede hensigt skulle tages i betragtning i forbindelse med en samlet vurdering af transaktionens omstændigheder, under forudsætning af, at de understøttes med objektive beviselementer jf. præmis 24 i Rompelman, sag C-268/83¹⁹⁷. Ifølge EU-domstolen kan et

¹⁹⁴ Jf. J.J. Komen, sag C-326/11, præmis 19

¹⁹⁵ Jf. J.J. Komen, sag C-326/11, præmis 20

¹⁹⁶ Jf. J.J. Komen, sag C-326/11, præmis 30

¹⁹⁷ Jf. J.J. Komen, sag C-326/11, præmis 33

objektivt beviselement være, hvor langt det ombygningsarbejde, som sælger har udført, er fremskreden på tidspunktet for leveringen¹⁹⁸. Det fremgår af præmis 35, at det er de nationale myndigheder, der skal kontrollere, at transaktionen ikke udgør et rent kunstigt arrangement, der ikke bygger på nogen økonomisk realitet, og som blot opstilles for at opnå en afgiftsmæssig fordel.

Ved afgørelsen af om bygningen skulle karakteriseres som ny eller gammel, tillagde EU-domstolen det stor betydning, at ejendommen på leveringstidspunktet var funktionsdygtig som en bygning, idet bygningen kun var delvist nedrevet og bygningen stadig var tilgængelig for offentligheden og mindst én butik havde åben¹⁹⁹. Endvidere blev det også tillagt stor betydning, at ombygningsarbejdet, der skulle omdanne bygningen til en ny bygning først fandt sted efter køber havde overtaget bygningen²⁰⁰.

Konklusion

Ud fra ovenstående konkluderede EU-domstolen, at overdragelsen af ejendommen skulle anses som en momsfrataget levering af en gammel bygning²⁰¹. J.J. Komen skulle derfor betale den omtalte hollandske overdragelsesafgift, idet der var tale om en momsfrataget gammel bygning.

Forskellen mellem J.J. Komen sagen og Don Bosco sagen (som blev analyseret i problemstilling 1) er, at sælgeren i Don Bosco sagen havde leveret en bebygget grund, men også forpligtet sig overfor køber til at stå for nedrivningen af bygningen. Dette medførte, at der reelt var tale om en byggegrund, da leveringen af grunden og den efterfølgende nedrivningsassistance blev anset for at være en kompleks transaktion, som havde til økonomisk formål at levere en byggegrund til køber²⁰². I J.J. Komen sagen var der ved leveringen af bygningen stadig adgang til forretningsarkaden for offentligheden, hvorfor bygningen blev anset for at være funktionsdygtig, som en bygning. Desuden opstod der aldrig en ubebygget grund i nedrivningsperioden, da bygningen også var delvist i brug, da køberen udførte byggearbejdet²⁰³.

¹⁹⁸ Jf. J.J. Komen, sag C-326/11, præmis 34

¹⁹⁹ Jf. J.J. Komen, sag C-326/11, præmis 37

²⁰⁰ Jf. J.J. Komen, sag C-326/11, præmis 37 og 38

²⁰¹ Jf. J.J. Komen, sag C-326/11, præmis 38

²⁰² Jf. Don Bosco, sag C-461/08, præmis 39

²⁰³ Jf. J.J. Komen, sag C-326/11, præmis 38 og 26

Ud fra ovenstående dom fastlægger EU-domstolen altså gældende ret i de situationer, hvor der sker levering af en eksisterende bygning, som er under ombygning til en ny bygning. Den eksisterende bygning var på leveringstidspunktet kun blevet delvist nedrevet og delvist stadig anvendt som bygning. Køberen ville fortsætte nedrivningen og renovering, hvorefter bygningen kunne karakteriseres som en ny bygning. Her er gældende ret, at sådanne transaktioner skal klassificeres som salg af en gammel bygning, som en momsfri levering. I forhold til den afsagte kendelse i J.J. Komen sagen er det dog vigtigt at bemærke, at der lægges til grund for dommen, at bygningen på leveringstidspunktet var funktionsdygtig, som en bygning. Endvidere skal det også bemærkes, at ombygningsarbejdet, der skulle omdanne den eksisterende bygning til en ny bygning først fandt sted, da køberen overtog bygningen.

7.1.3 I relation til NL Byg

Som det fremgår af casebeskrivelsen, så sælger NL Byg beboelsesejendomme, som de både har opført og renoveret, hvorfor dette underspørgsmål er yderst relevant.

Når NL Byg sælger nyopførte beboelsesejendomme, så skal der pålægges moms på salget, såfremt salget sker umiddelbart efter opførelsen af ejendommen, idet der ikke er sket indflytning.

I de situationer, hvor NL Byg sælger eksisterende beboelsesejendomme, som de har været ved at ombygge/renovere, så er det vigtigt, at NL Byg er opmærksomme på, at de kan risikere, at ejendommen bliver klassificeret som en ny bygning, hvorfor ejendommen skal sælges med moms. Levering af til- og ombyggede bygninger sidestilles med et momspligtigt salg af en nyopført bygning med tilhørende jord, hvis renoveringsarbejdet ekskl. moms overstiger 25 % af seneste ejendomsvurdering med tillæg af værdien af renoveringsarbejdet eller hvis værdien af renoveringsarbejdet overstiger 25 % af den faktiske salgspris for ejendommen.

I relation til sondringen mellem nye bygninger og gamle bygninger, der er renoveret, så er det relevant, at NL Byg er bekendt med ovennævnte EU-afgørelse, J.J. Komen, idet der godt kan opstå situationer, hvor NL Byg har været ved at nedrive ejendommen og beslutter sig for at sælge ejendommen inden den er færdigrenoveret. I disse situationer er det vigtigt, at NL Byg er opmærksom på, at bygningen skal være funktionsdygtig ved levering, såfremt den skal

klassificeres som en gammel bygning og hermed sælges momsfrit. Det vil sige, at der ikke på noget tidspunkt må have været en ubebygget grund i nedrivningsperioden, såfremt salget skal ske momsfrit. Det er selvfølgelig også en forudsætning for momsfrit salg, at NL Bygs renoveringsarbejder ikke alene opfylder betingelserne for en ny bygning.

7.2 Hvordan skal NL Byg momsmæssigt behandle salg af beboelsesejendomme, som var opført med hensigt på salg, men har været udlejet inden salg?

I ovenstående afsnit blev det konkluderet, at NL Byg skal sondre mellem nye og gamle bygninger, når de ønsker at sælge beboelsesejendomme, der har været opført/erhvervet med hensigt på salg. For at kunne besvare dette underspørgsmål, så er det igen væsentligt at sondre mellem nye og gamle bygninger.

7.2.1 Salg inden for 5 år (ny bygning)

Når bygninger, der er opført med hensigt på salg, men i stedet bliver udlejet momsfrit (udlejning af beboelsesejendomme) ender med at blive solgt, så er leveringen ikke momsfritaget, hvis salget sker inden for de første 5 år efter bygningens færdiggørelse, selvom der er sket indflytning²⁰⁴. Dette skyldes, at bygningen ved et efterfølgende salg igen vil ændre anvendelse tilbage til den oprindelige momspligtige aktivitet (opført med hensigt på salg)²⁰⁵. Salget vil derfor være momspligtigt jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9, idet bygningerne vil blive klassificeret som nye bygninger jf. ovenstående afsnit.

I problemstilling 3 blev det fastlagt, at der opstår en momsreguleringsforpligtelse, når der sker ændring i anvendelse af ejendomme. I denne nævnte situation vil momsreguleringsforpligtelsen blive erstattet af momsen på salget, hvorfor der ikke skal ske en indbetaling af den resterende momsreguleringsforpligtelse.

²⁰⁴ Jf. momsbekendtgørelsens § 54, stk. 2, 2. pkt.

²⁰⁵ Jf. D.A.5.9.4.1, Levering af nyopførte bygninger

7.2.2 Salg efter 5 år (gammel bygning)

Bygninger der er opført med hensigt på salg, men i stedet bliver udlejet momsfrit (udlejning af beboelsesejendomme), men ender med at blive solgt 5 år efter bygningens færdiggørelse, er som udgangspunkt momsfritaget. Dette skyldes, at bygningerne ikke længere vil blive klassificeret som nye bygninger jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9. Det forudsætter dog, at bygningerne har været udlejet for en periode, således at der er sket reel indflytning og bygningerne derved er taget i brug²⁰⁶.

Som omtalt i problemstilling 3, så vil der opstå en momsreguleringsforpligtelse, når en ejendom, der har været opført med hensigt på salg overgår til momsfri udlejning. Når en ejendom, der har været opført med hensigt på salg, men som har været udlejet (og dermed ibrugtaget) i mere end 5 år efter bygningens færdiggørelse skal sælges, så påhviler der stadig sælger en momsreguleringsforpligtelse, da der som bekendt skal ske regulering over en ti-årige periode²⁰⁷. Sælger kan vælge at indbetale resten af momsreguleringsforpligtelsen til Skattestyrelsen i forbindelse med salget eller eventuelt overdrage momsreguleringsforpligtelsen til køberen²⁰⁸. Der er dog en række betingelser, der skal være opfyldt, før momsreguleringsforpligtelsen kan overdrages til køber. Betingelserne for overdragelse af momsreguleringsforpligtelsen gennemgås i nedenstående afsnit.

7.2.2.1 Overdragelse af momsreguleringsforpligtelse

Før sælger kan overdrage hele den resterende del af momsreguleringsforpligtelse er det en betingelse, at køber er momsregistreret og har mindst samme fradragsret for ejendommen, som sælger havde på tidspunktet for ejendommens anskaffelse eller fremstilling²⁰⁹. Såfremt købers fradrag er mindre end sælgers, så kan køber overtage den del af sælgers reguleringsforpligtelse, som svarer til købers fradragsret for ejendommen jf. momsbekendtgørelsen § 20, stk. 1. Det betyder altså, at det udelukkende er ved erhvervsejendomme, der kan opstå mulighed for at overdrage momsreguleringsforpligtelsen til

²⁰⁶ Jf. momsbekendtgørelsens § 54, stk. 2, 2. pkt.

²⁰⁷ Jf. ML § 44

²⁰⁸ Jf. momsbekendtgørelsen § 20, stk. 1

²⁰⁹ Jf. momsbekendtgørelsen § 20, stk. 1

køber, såfremt køber har mindst samme fradragsret, som sælger havde ved anskaffelsen/fremstillingen af ejendommen²¹⁰.

Overdragelse af momsreguleringsforpligtelsen er altså ikke relevant, når bygninger sælges uden moms, hvis køber skal anvende ejendommen til boligformål²¹¹. Dette skyldes, at køberen ikke kan være frivillig momsregistreret, når formålet med ejendommen er boligformål jf. problemstilling 3, hvilket betyder køber har en fradragsret på 0 %, hvorfor køber ikke kan overtage momsreguleringsforpligtelsen. Såfremt momsreguleringsforpligtelsen ikke kan overdrages til køber, så skal sælgeren indbetale forpligtelsen til Skattestyrelsen jf. momsbekendtgørelsens § 20, stk. 1. Såfremt sælgeren skal indbetale den resterende del af reguleringsforpligtelsen til Skattestyrelsen, så skal det ske øjeblikkeligt i forbindelse med salget²¹². Det betyder altså, at det sker af én omgang og ikke over de resterende antal år.

7.2.3 I relation til NL Byg

Som det fremgår af casebeskrivelsen, så opfører NL Byg ejendomme med hensigt på salg. Når bygningerne ikke kan sælges, så udlejes de. I nogle tilfælde sker det, at når bygningerne overgår til udlejning, at de efterfølgende kan sælges. Som det fremgår af ovenstående afsnit, så skal NL Byg afregne moms af salget af bygningerne, hvis salget sker inden for de første 5 år efter ejendommens færdiggørelse, selvom der er sket indflytning (i form af udlejning), da bygningen skal klassificeres som ny bygning²¹³. Som nævnt under problemstilling 3 ”udlejning”, så vil der opstå en momsreguleringsforpligtelse, når ejendommen overgår til udlejning. Den resterende del af momsreguleringsforpligtelsen skal i dette tilfælde ikke indbetales²¹⁴ til Skattestyrelsen i forbindelse med salget, da salget vil være momspligt jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9.

I de situationer, hvor der først sker salg af bygninger 5 år efter ejendommens færdiggørelse, så vil salget være momsfritaget, da bygningen i momsmæssigt henseende anses for at være gammel jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9. Her er det dog vigtigt, at NL Byg er opmærksomme på momsreguleringsforpligtelsen, der opstod i forbindelse med udlejningen. I NL Bygs tilfælde vil momsreguleringsforpligtelsen ikke kunne overdrages til køber, da der er tale om salg af

²¹⁰ Jf. Søren Engers Pedersen, Moms og fast ejendom, Karnov Group, side 100

²¹¹ Jf. Søren Engers Pedersen, Moms og fast ejendom, Karnov Group, side 100

²¹² Jf. ML § 44, stk. 2

²¹³ Jf. momsbekendtgørelsens § 54, stk. 2, 2. pkt.

²¹⁴ Jf. D.A.11.7.4.5.4, Salg af momsfritaget fast ejendom ML § 43, stk. 3, nr. 4

bygninger med anvendelse til boligformål, hvorfor køber ikke har fradragsret ved overtagelsen og derfor ikke kan overtage momsreguleringsforpligtelsen²¹⁵. I forbindelse med salget skal NL Byg derfor selv omgående afregne den resterende del af momsreguleringsforpligtelsen til Skattestyrelsen²¹⁶.

7.3 Var den momsmæssige problemstilling anderledes, såfremt NL Byg opførte beboelsesejendomme med hensigt på momsfri udlejning, men alligevel ender med at sælge efter en periode med udlejning?

Som nævnt tidligere, så er udgangspunktet, at salg af fast ejendom er momsfritaget jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9. Fritagelsen omfatter som bekendt ikke salg af nye bygninger. Når det er sagt, så er der tilfælde, hvor en ny bygning godt kan sælges momsfrit jf. ML § 13, stk. 2.

Det fremgår af ML § 13, stk. 2²¹⁷ følgende:

"levering af varer, der alene har været anvendt i forbindelse med virksomhed, der er fritaget for afgift efter stk. 1, eller af varer, hvis anskaffelse eller anvendelse har været undtaget fra retten til fradrag efter kapitel 9 er fritaget for afgift".

Momsfritagelsen efter ML § 13, stk. 2 gælder altså udelukkende i situationer, hvor bygninger alene er blevet opført med hensigt på momsfri aktivitet og har været anvendt til momsfritaget udlejning (eksempelvis boligudlejning). Som følge heraf er det også en forudsætning, at der ikke er fradraget købsmoms i forbindelse med opførelsen af bygningen eller den løbende drift.

Det er væsentligt at pointere, at for opførte/renoverede bygninger, som er ibrugtaget til deres formål vil spørgsmålet om momsfritagelse efter ML § 13, stk. 2 kun være aktuelt, hvis bygningerne sælges inden 5 år efter bygningernes færdiggørelsen. Dette skyldes, at salg efter 5 år efter bygningernes færdiggørelse under alle omstændigheder vil være momsfritaget efter ML

²¹⁵ Jf. momsbekendtgørelsen § 20, stk. 1

²¹⁶ Jf. D.A.11.7.4.5.4, Salg af momsfritaget fast ejendom ML § 43, stk. 3, nr. 4

²¹⁷ Denne bestemmelse har hjemmel i MSD artikel 136, punkt a.

§ 13, stk. 1, nr. 9, da bygningerne i momsmæssigt henseende bliver karakteriseret som en "gamle" bygninger.

Området "opførelse af beboelsesejendomme med hensigt på udlejning, men alligevel ender med et salg efter en periode med udlejning" er et område, hvor praksis er tvivlsom som følge af, at Landsskatteretten i 2019 har underkendt Skattestyrelsens hidtidige praksis på området (vil blive gennemgået yderligere senere i dette afsnit). Vi vil derfor forsøge at udlede gældende ret ved hjælp af Den Juridiske Vejledning, bindende svar fra Skattestyrelsen og Landsskatterettens afgørelser, da der ikke foreligger afgørelser på EU-niveau inden for området. Skattestyrelsen inddrager dog EU-dommene²¹⁸ C-543/11 (Maasdriel), præmis 32 og C-326/11 (J.J.Komen), præmis 33 i deres fortolkning af gældende ret, hvorfor det er relevant at bruge disse som fortolkningsbidrag, når det i praksis skal vurderes, om en virksomhed opfylder betingelserne for at kunne sælge en ny bygning momsfrit med henvisning til ML § 13 stk. 2. De nævnte præmisser omhandler "objektive beviselementer".

Skattestyrelsen har tilbage i 2017 udsendt et styresignal²¹⁹ omkring området "moms på fast ejendom – salg efter udlejning". Styresignalet havde til formål at præcisere Skattestyrelsens opfattelse af gældende ret inden for området. Styresignalet er efterfølgende indarbejdet i Den Juridiske Vejledning²²⁰.

Det fremgår af Den Juridiske Vejledning, at det er Skattestyrelsens opfattelse, at ML § 13, stk. 2 er en undtagelse til hovedreglen om momspligtig levering jf. ML § 4²²¹. Skattestyrelsen underbygger denne opfattelse med, at EU-domstolen i flere tilfælde har udtalt, at momspligten skal fortolkes indskrænkende jf. sag C-461/08²²², Don Bosco, præmis 25.

Endvidere fremgår det af Den Juridiske Vejledning²²³, at det er den afgiftspligtige person, som ønsker at anvende momsfritagelse jf. ML § 13, stk. 2, der skal kunne forelægge objektive

²¹⁸ Maasdriel, sag C-543/11 og J.J. Komen, sag C-326/11 er analyseret i henholdsvis problemstilling 1 og problemstilling 4

²¹⁹ SKM2017.26.SKAT

²²⁰ Jf. D.A.5.23.2, Betingelser for momsfritagelse af salg af driftsmidler

²²¹ Jf. D.A.5.23.2, Betingelser for momsfritagelse af salg af driftsmidler

²²² Don Bosco, sag C-461/08 er analyseret i problemstilling 1

²²³ Jf. D.A.5.23.2, Betingelser for momsfritagelse af salg af driftsmidler

beviselementer²²⁴ for, at det kan anses for godtgjort, at salget af bygningen er omfattet af undtagelsesreglen. Med andre ord, så er det altså sælger, der skal bevise at opførelsen af bygningen alene er sket med hensigt på momsfri udlejning for, at salget er omfattet af momsfrigtagelsen i § 13, stk. 2. Det fremgår af SKM.2017.26.SKAT, at eksempler på objektive beviselementer blandt andet kan være: aftaler om finansiering, budgetoversigter, købsaftaler, lejeaftaler, aftaler om salg af byggeriet, aftaler om boligadministration, aftale med mægler, lokalplaner, årsregnskaber, pressemeddelelser og annoncering²²⁵.

Tildeling af en køberet indgår også i vurdering af, hvorvidt en ejendom kan sælges momsfrit jf. ML § 13, stk 2. Såfremt der er forbindelse med momsfri udlejning af fast ejendom er tildelt køberet til lejeren, så kan ejendommen ikke sælges momsfrit, da hensigten med opførelsen af ejendommen ikke alene har været momsfri udlejning²²⁶.

Ud fra praksis ser det dog ud til, at det er vanskeligt at bevise, at en ejendom udelukkende er opført med hensigt på momsfri udlejning. Dette belyses blandt andet i det bindende svar, SKM.2016.105.SR, som vil blive gennemgået nedenfor.

7.3.1 SKM2016.105.SR – Bindende svar

Skatterådet blev i det bindende svar bedt om at tage stilling til om, hvorvidt salg af ejerlejligheder, der har været udlejet til boligformål uden moms kunne sælges momsfrit.

Resume af tvisten

Spørger (pensionskasse) indgik i en finansiel koncern²²⁷.

Tilbage i 2012 erhvervede Spørger en nybygget ejendom, som sælger havde forpligtet sig til efterfølgende at opdele i lejligheder²²⁸. Spørger havde ikke fradraget købsmoms i forbindelse med erhvervelsen, da Spørger erhvervede lejlighederne med hensigt på momsfri udlejning²²⁹. I den forbindelse skal det bemærkes, at der på erhvervestidspunktet fandtes en regel om, at

²²⁴ Skattestyrelsen henviser til EU-dommene C-543/11, Maasdriel, præmis 32 og C-326/11, J.J. Komen, præmis 33 i forbindelse med de objektive elementer

²²⁵ Jf. SKM2017.26, SKATs opfattelse

²²⁶ Jf. SKM2017.26.SKAT

²²⁷ Jf. SKM2016.105.SR, beskrivelse af de faktiske forhold

²²⁸ Jf. SKM2016.105.SR, beskrivelse af de faktiske forhold

²²⁹ Jf. SKM2016.105.SR, beskrivelse af de faktiske forhold

pensionskasser ikke måtte erhverve fast ejendom med hensigt på salg jf. § 29 i lov om finansiel virksomhed. Denne regel blev dog ophævet fra juli 2015²³⁰.

Sælger var færdig med at opdele ejendommen i lejligheder i 2014, hvorefter de blev udlejet²³¹. I den forbindelse skal det bemærkes, at alle lejligheder blev lejet ud²³². Der var desuden tale om standardlejekontrakter, hvor der var tale om en tidsubegrænset lejeperiode og der var ingen købsforpligtelser eller forkøbsrettigheder²³³.

Spørger overvejede at sælge de enkelte lejligheder, efterhånden som de ville blive ledige eller sælge lejlighederne inklusiv lejekontrakter til en anden investor²³⁴. Spørger ville gerne sælge lejlighederne, da det var koncernens opfattelse, at forrentningen af pensionskundernes opsparing kunne forrentes bedre ved investeringen i andre aktiver²³⁵.

På baggrund heraf havde Spørger spurgt Skatterådet om følgende spørgsmål:

*"Kan Skatterådet bekræfte, at Spørgers salg af ejerlejligheder, som har været udlejet til boligformål uden moms efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, skal ske uden moms, jf. momslovens § 13, stk. 2?"*²³⁶

Udledning af gældende ret

Desuden var det Skatterådet opfattelse, at der var tale om levering af en ny bygning jf. ML § 54, stk. 2, da leveringen af bygningen skete mindre end 5 år efter dagen for bygningens færdiggørelse²³⁷.

Jf. ML § 13, stk. 2, så er levering af en ny bygning, der alene har været anvendt i forbindelse med momsfri udlejning ikke momspligtig. ML § 13, stk. 2 er som bekendt en undtagelse til hovedreglen om momspligtig levering i ML § 4. EU-domstolen har i flere tilfælde udtalt, at undtagelser fra momspligten skal fortolkes indskrænkende²³⁸. Endvidere har EU-domstolen

²³⁰ Jf. SKM2016.105.SR, beskrivelse af de faktiske forhold

²³¹ Jf. SKM2016.105.SR, beskrivelse af de faktiske forhold

²³² Jf. SKM2016.105.SR, beskrivelse af de faktiske forhold

²³³ Jf. SKM2016.105.SR, beskrivelse af de faktiske forhold

²³⁴ Jf. SKM2016.105.SR, beskrivelse af de faktiske forhold

²³⁵ Jf. SKM2016.105.SR, beskrivelse af de faktiske forhold

²³⁶ Jf. SKM2016.105.SR, indledning

²³⁷ Jf. SKM2016.105.SR, SKATs indstilling og begrundelse, under begrundelse

²³⁸ Jf. Don Bosco, sag C-461/08, præmis 25

udtalt, at partnerens erklærede hensigt vedrørende pligten til at betale moms af en transaktion skulle tages i betragtning i forbindelse med en samlet vurdering af transaktionens omstændigheder under forudsætning af, at de understøttes af objektive elementer²³⁹.

Det var Skatterådet opfattelse, at Spørger var en afgiftspligtig person jf. ML § 3, stk. 1²⁴⁰. Det var derfor Skatterådets opfattelse, at der skulle forelægge objektive beviselementer, for det kan anses for godtgjort, at salget er omfattet af undtagelsen i ML § 13, stk. 2²⁴¹.

Konklusion

Det var Skatterådets opfattelse, at Spørger ikke havde oplyst en årsag til ændringen af hensigten vedrørende ejerlejlighederne. Dette skyldes, at Skatterådet ikke tillagde begrundelsen omkring optimering af pensionskundernes afkast nogen værdi i forhold til hensigten, da Skatterådet var af den opfattelse, at denne optimering også må have været eksisterende på erhvervelsestidspunktet²⁴².

Spørger havde som bekendt ikke fradraget indgående moms i forbindelse med erhvervelsen af ejerlejlighederne. Dette var Skatterådets opfattelse, at dette i sig selv ikke var afgørende for, hvad Spørgers hensigt med erhvervelsen har været²⁴³.

At udlejningen skete på markedsmæssige vilkår (standardlejekontrakter) var ifølge Skatterådet heller ikke argument for, at hensigten alene havde været momsfri udlejning, fordi det ikke er unormalt at indgå lejekontrakter i forbindelse med salg af ejendommen til en ny investor, der vil bruge ejendommen til udlejning²⁴⁴.

Skatterådet svarede altså, at salget af ejerlejlighederne var momspligtig, da Spørger ikke kunne godtgøre, at ejerlejlighederne udelukkende var opført med hensigt på momsfri udlejning²⁴⁵.

²³⁹ Jf. Maasdriel, sag C-543/11, præmis 32 og J.J. Komen, sag C-326/11, præmis 33

²⁴⁰ Jf. SKM2016.105.SR, SKATs indstilling og begrundelse, under begrundelse

²⁴¹ Jf. SKM2016.105.SR, SKATs indstilling og begrundelse, under begrundelse

²⁴² Jf. SKM2016.105.SR, SKATs vurdering af den konkrete sag

²⁴³ Jf. SKM2016.105.SR, SKATs vurdering af den konkrete sag

²⁴⁴ Jf. SKM2016.105.SR, SKATs vurdering af den konkrete sag

²⁴⁵ Jf. SKM2016.105.SR, SKATs vurdering af den konkrete sag

Ud fra ovenstående gennemgang af praksis, så er det altså ikke tilstrækkeligt med en objektiv vurdering af, hvad ejendommen faktisk har været anvendt til inden salget. Skatterådet er af den opfattelse, at der skal foretages en samlet vurdering af den oprindelige hensigt med den forudgående aktivitet²⁴⁶.

Noget kan dog godt tyde på, at Skatterådet ikke har tolket lovgivningen korrekt, da der i 2019 er kommet to afgørelser fra Landsskatteretten, som underkender den fastlagte praksis fra Skatterådet. Som nævnt i indledningen af dette speciale, så har afgørelser fra Landsskatteretten højere retskildeværdi end bindende svar fra Skatterådet. Afgørelserne vil blive gennemgået nedenfor.

7.3.2 Afgørelser i Landsskatteretten (SKM2019.294.LSR og SKM2019.295.LSR)

Landsskatteretten har i maj 2019 afsagt to afgørelser. Set i relation til ovennævnte praksis og bindende svar fra Skattestyrelsen er det relevant at kigge på disse to afgørelser fra Landsskatteretten, hvorfor de vil blive gennemgået nedenfor.

7.3.2.1 SKM2019.294.LSR

Resume af tvisten

Spørger var et anpartsselskab, der blev stiftet tilbage i 2004²⁴⁷.

I 2013 erhvervede Spørger en ejendom. Efter erhvervelsen blev ejendommen nedrevet for efterfølgende at opføre en ny ejendom bestående af 2 lejligheder²⁴⁸. Spørgers hensigt med lejlighederne var fra begyndelsen, at anvende dem til udlejning til boligformål²⁴⁹. Dette fremgik af skødet og af Spørgers branchekode "anden udlejning af boliger"²⁵⁰.

Det fremgik ligeledes af Spørgers årsrapport i 2014, at aktiviteten bestod af erhvervelse og salg af ejendomme²⁵¹. Spørger havde tidligere solgt 9 ejendomme i perioden 2010-2014²⁵². I 2015

²⁴⁶ Jf. Tolkning af Maasdriel, sag C-543/11, præmis 32 og J.J. Komen, sag C-326/11, præmis 33

²⁴⁷ Jf. SKM2019.294.LSR, faktiske oplysninger

²⁴⁸ Jf. SKM2019.294.LSR, faktiske oplysninger

²⁴⁹ Jf. SKM2019.294.LSR, faktiske oplysninger

²⁵⁰ Jf. SKM2019.294.LSR, faktiske oplysninger

²⁵¹ Jf. SKM2019.294.LSR, faktiske oplysninger

²⁵² Jf. SKM2019.294.LSR, faktiske oplysninger

ændres Spørgers formål i vedtægterne fra "køb, salg samt udlejning af fast ejendom" til "udlejning af fast ejendom"²⁵³. Endvidere ændres formålet på Erhvervsstyrelsen den 29. september 2014 til "køb, salg samt udlejning af fast ejendom"²⁵⁴.

Desuden var Spørger ikke momsregistreret, hvorfor Spørger ikke havde taget momsfradrag²⁵⁵.

Lejlighederne havde været forsøgt udlejet via mægler og via boligudlejnings hjemmesider siden boligerne stod færdige²⁵⁶. Lejlighederne havde aldrig været udbudt til salg, hvilket heller ikke havde været hensigten²⁵⁷.

Det lykkedes Spørger at udleje begge lejligheder²⁵⁸. Den ene lejlighed blev dog efterfølgende opsagt fra lejerens side²⁵⁹. Lejeren kunne opsigse lejemålet med tre måneders varsel, mens udlejeren kun kunne opsigse lejemålet i henhold til lejelovens §§ 82 og 83²⁶⁰. Af lejekontrakten fremgik det, at der hverken var forkøbsret eller køberet for lejeren²⁶¹. Endvidere fremgik det af lejekontrakten, at udlejning ikke var for en tidsbegrænset periode²⁶².

I forbindelse med en lejers opsigelse af en af lejlighederne kunne Spørger godt tænke sig at sælge lejligheden²⁶³. Spørger havde endnu ikke sat lejligheden til salg på dette tidspunkt²⁶⁴. Lejligheden skulle endvidere ikke sælges til den tidligere lejer²⁶⁵. I forbindelse med det påtænkte salg blev der indhentet et bindende svar ved Skatterådet²⁶⁶. Spørgsmålet, der blev stillet til Skatterådet var følgende:

"Kan Spørger sælge ejendommen uden moms?"²⁶⁷.

²⁵³ Jf. SKM2019.294.LSR, faktiske oplysninger

²⁵⁴ Jf. SKM2019.294.LSR, faktiske oplysninger

²⁵⁵ Jf. SKM2019.294.LSR, faktiske oplysninger

²⁵⁶ Jf. SKM2019.294.LSR, faktiske oplysninger

²⁵⁷ Jf. SKM2019.294.LSR, faktiske oplysninger

²⁵⁸ Jf. SKM2019.294.LSR, faktiske oplysninger

²⁵⁹ Jf. SKM2019.294.LSR, faktiske oplysninger

²⁶⁰ Jf. SKM2019.294.LSR, faktiske oplysninger

²⁶¹ Jf. SKM2019.294.LSR, faktiske oplysninger

²⁶² Jf. SKM2019.294.LSR, faktiske oplysninger

²⁶³ Jf. SKM2019.294.LSR, faktiske oplysninger

²⁶⁴ Jf. SKM2019.294.LSR, faktiske oplysninger

²⁶⁵ Jf. SKM2019.294.LSR, faktiske oplysninger

²⁶⁶ Jf. SKM2019.294.LSR, faktiske oplysninger

²⁶⁷ Jf. SKM2019.294.LSR, Landsskatterettens afgørelse af 03. maj 2019, j.nr 16-1227716

Konklusion

Skatterådets afgørelse:

Skatterådet besvarede "nej" i det bindende svar og var derfor af den opfattelse, at salget skulle pålægges moms²⁶⁸.

Skatterådet lagde i deres besvarelse vægt på, at Spørger efter knap 1 års udlejning påtænker salg af lejligheden, hvorfor det var Skatterådets opfattelse, at leveringen var led i momspligtig virksomhed med salg af nye bygninger jf. ML § 4, jf. § 13, stk. 1, nr. 9, litra a²⁶⁹. Derfor var det Skatterådets opfattelse, at leveringen ikke var omfattet af undtagelsesreglen i ML § 13, stk. 2 om aktiver, der alene havde været anvendt til momsfritaget virksomhed²⁷⁰. Det fremgik endvidere af Spørgers seneste årsrapport, at aktiviteten i selskabet var "salg af ejendomme"²⁷¹.

Desuden havde Spørger solgt 9 ejendomme de seneste 5 år²⁷².

Det var Skatterådets opfattelse, at ved vurderingen af om bygningen alene var opført med hensigt på udlejning jf. ML § 13, stk. 2, måtte det som udgangspunkt være årsrapport, vedtægter og branchekode fra tiden omkring opførelsen af bygningen, som var relevante objektive beviselementer²⁷³.

Ud fra ovenstående fandt Skatterådet det altså ikke sandsynligt, at Spørger havde opført ejendommen alene med hensigt på udlejning²⁷⁴.

Skatterådet tillagde det ingen værdi, at der i skødet fremgik, at ejendommen skulle opføres til brug for udlejning til helårsbeboelse²⁷⁵.

Spørger var ikke enig i Skatterådets afgørelse, hvorfor Spørger klagede til Landsskatteretten.

²⁶⁸ Jf. SKM2019.294.LSR, Skatterådets afgørelse

²⁶⁹ Jf. SKM2019.294.LSR, SKATs vurdering af den konkrete sag

²⁷⁰ Jf. SKM2019.294.LSR, SKATs vurdering af den konkrete sag

²⁷¹ Jf. SKM2019.294.LSR, SKATs vurdering af den konkrete sag

²⁷² Jf. SKM2019.294.LSR, SKATs vurdering af den konkrete sag

²⁷³ Jf. SKM2019.294.LSR, Skatterådets afgørelse og begrundelse

²⁷⁴ Jf. SKM2019.294.LSR, SKATs vurdering af den konkrete sag

²⁷⁵ Jf. SKM2019.294.LSR, SKATs vurdering af den konkrete sag

Landsskatterettens afgørelse:

Landsskatteretten gav Spørger medhold i, at lejligheden kunne sælges momsfrit efter ML § 13, stk. 2, hvorfor Landsskatteretten underkendte Skatterådets afgørelse. Afgørelsen af det bindende svar blev ændret fra "nej" til "ja"²⁷⁶.

Landsskatteretten lagde i deres afgørelse vægt på, at Spørgers hovedaktivitet var køb, salg samt udlejning af fast ejendom på både erhvervestidspunktet og opførelsetidspunktet²⁷⁷. Lejlighederne var ifølge det oplyste opført som led heri med hensigt på udlejning til boligformål. Landsskatteretten lagde desuden vægt på, at lejlighederne efter opførelsen havde været udlejet momsfrit som bolig på almindelige markedsmæssige vilkår, uden tidsbegrænsning og uden nogen købsoption for lejeren²⁷⁸. Endvidere er det væsentligt, at Spørger ikke havde taget momsfradrag i forbindelse med opførelsen af ejendommen²⁷⁹.

Landsskatteretten fandt det uden betydning, at Spørger over en periode på 5 år havde solgt 9 ejendomme²⁸⁰.

7.3.2.2 SKM2019.295.LSR

Resumé af tvisten

Spørger var et selskab (H1), der ejede en ejendom med en række lejligheder²⁸¹. Der fremgik af Spørgers årsrapport for 2015, at selskabets hovedaktivitet var udvikling og udlejning af beboelsesejendomme²⁸².

Ejendommen var opført i 2013 med hensigt på udlejning af lejligheder til boligformål²⁸³. I og med hensigten med opførelsen af lejlighederne var udlejning til boligformål, så var der ikke fradraget købsmoms på opførelsen af byggeriet og den efterfølgende drift af udlejningsejendommen²⁸⁴.

²⁷⁶ Jf. SKM2019.294.LSR, Landsskatterettens afgørelse

²⁷⁷ Jf. SKM2019.294.LSR, Landsskatterettens afgørelse

²⁷⁸ Jf. SKM2019.294.LSR, Landsskatterettens afgørelse

²⁷⁹ Jf. SKM2019.294.LSR, Landsskatterettens afgørelse

²⁸⁰ Jf. SKM2019.294.LSR, Landsskatterettens afgørelse

²⁸¹ Jf. SKM2019.295.LSR, faktiske oplysninger

²⁸² Jf. SKM2019.295.LSR, faktiske oplysninger

²⁸³ Jf. SKM2019.295.LSR, faktiske oplysninger

²⁸⁴ Jf. SKM2019.295.LSR, faktiske oplysninger

Ved opførelsen af ejendommen blev den opdelt i ejerlejligheder²⁸⁵. Endvidere blev der i den forbindelse lavet en ejerforening til ejendommen²⁸⁶.

Ejendommen var ejet af selskabet H1²⁸⁷. I 2014 solgte den tidligere ejer (et pensionsselskab) selskabet H1 (Spørger) til den nye ejer Komplementarselskabet G1 ApS²⁸⁸. Ejendommen var ved overtagelsen helt opført og samtlige lejligheder var lejet ud.²⁸⁹ I forbindelse med salget af selskabet blev selskabets ledelse udskiftet, således, at selskabet direktion og bestyrelse udelukkende bestod af direktionsmedlemmer fra den nye ejer²⁹⁰.

Samtlige lejligheder havde siden færdiggørelsen af ejendommen i 2013 været lejet ud²⁹¹. Af lejekontrakterne fremgik det, at lejerer kunne opsige lejemålet med tre måneders varsel, mens udlejerer kunne opsige lejemålet i henhold til lejelovens §§ 82 og 83²⁹². Lejekontrakten indeholdt ikke forkøbsret eller køberet for lejerer²⁹³.

Spørger overvejede at sælge lejlighederne i takt med at lejerer opsagde deres lejemål, grundet det ændrede boligmarked²⁹⁴. Spørger havde solgt de første lejligheder i januar 2015²⁹⁵. Frem til februar 2016 havde selskabet solgt i alt 16 lejligheder²⁹⁶.

Spørgsmålet, der blev stillet til Skatterådet var følgende:

*"Kan Skatterådet bekræfte, at Spørgers salg af lejligheden kan ske momsfrit jf. momslovens § 13, stk. 2?"*²⁹⁷

²⁸⁵ Jf. SKM2019.295.LSR, faktiske oplysninger

²⁸⁶ Jf. SKM2019.295.LSR, faktiske oplysninger

²⁸⁷ Jf. SKM2019.295.LSR, faktiske oplysninger

²⁸⁸ Jf. SKM2019.295.LSR, faktiske oplysninger

²⁸⁹ Jf. SKM2019.295.LSR, faktiske oplysninger

²⁹⁰ Jf. SKM2019.295.LSR, Spørgers disposition

²⁹¹ Jf. SKM2019.295.LSR, faktiske oplysninger

²⁹² Jf. SKM2019.295.LSR, Spørgers disposition

²⁹³ Jf. SKM2019.295.LSR, Spørgers disposition

²⁹⁴ Jf. SKM2019.295.LSR, Spørgers disposition

²⁹⁵ Jf. SKM2019.295.LSR, Spørgers disposition

²⁹⁶ Jf. SKM2019.295.LSR, Spørgers disposition

²⁹⁷ Jf. SKM2019.295.LSR, indledning

Konklusion

Skatterådets afgørelse:

Skatterådet besvarede "nej" i det bindende svar og var derfor af den opfattelse, at salget skulle pålægges moms²⁹⁸.

Skatterådet lagde i deres besvarelse vægt på, at Pensionsselskabet havde overdraget H1 (Spørger) til den nye ejer, Komplementarselskabet G1 ApS, efter en ejertid på et år²⁹⁹. Ejendommen havde derfor faktisk allerede været solgt en gang i form af et aktiesalg³⁰⁰. Ved vurderingen af Spørgers forhold, herunder hvilken aktivitet der var påtænkt ved erhvervelsen af bygningen var det Skatterådets vurdering, at det måtte være relevant at kigge på Spørgers ejers forhold (Komplementarselskabet G1 ApS)³⁰¹. Mindre end et halvt år efter Komplementarselskabet G1 ApS havde erhvervet Spørger, påbegyndte Spørger salg af lejligheder³⁰².

Ud fra ovenstående fandt Skatterådet det altså ikke sandsynligt, at Spørger havde erhvervet ejendommen alene med hensigt på udlejning, hvorfor Skatterådet anså salg af lejligheden for at være led i momspligtig virksomhed med salg af nye bygninger jf. ML § 4., jf. ML § 13, stk. 1. nr. 9, litra a³⁰³.

Spørger var ikke enig i Skatterådets afgørelse, hvorfor Spørger klagede til Landsskatteretten.

Landsskatterettens afgørelse:

Landsskatteretten gav derimod Spørger medhold i, at lejlighederne kunne sælges momsfrit efter ML § 13, stk. 2, hvorfor Landsskatteretten underkendte Skatterådets afgørelse. Afgørelsen af det bindende svar blev derfor ændret fra "nej" til "ja"³⁰⁴.

²⁹⁸ Jf. SKM2019.295.LSR, indledning

²⁹⁹ Jf. SKM2019.295.LSR, Skatterådets afgørelse

³⁰⁰ Jf. SKM2019.295.LSR, Skatterådets afgørelse

³⁰¹ Jf. SKM2019.295.LSR, Skatterådets afgørelse

³⁰² Jf. SKM2019.295.LSR, Skatterådets afgørelse

³⁰³ Jf. SKM2019.295.LSR, Skatterådets afgørelse

³⁰⁴ Jf. SKM2019.295.LSR, Landsskatterettens afgørelse

Landsskatteretten lagde i deres afgørelse vægt på, at Spørgers hovedaktivitet var udvikling og udlejning af beboelsesejendomme³⁰⁵. Lejlighederne var opført med hensigt på udlejning til boligformål³⁰⁶. Landsskatteretten lagde desuden vægt på, at lejlighederne efter opførelsen havde været udlejet momsfrit som beboelse på almindelige markedsmæssige vilkår, uden tidsbegrænsning og uden nogen køboption for lejerens³⁰⁷. Endvidere var det væsentligt, at Spørger ikke havde taget momsfradrag i forbindelse med opførelsen af ejendommen³⁰⁸.

Landsskatteretten fandt det uden betydning, at kapitalandelene i selskabet var overdraget fra pensionsselskabet til Komplementarselskabet³⁰⁹. Desuden fandt Landsskatteretten det uden betydning, at pensionsselskabet ved opførelsen lod ejendommen opdele i ejerlejligheder og oprettede en ejerforening for ejendommen, idet samtlige ejerlejligheder efter opførelsen havde været udlejet til boligformål på almindelige markedsmæssige vilkår, uden tidsbegrænsning og uden nogen køboption for lejerens³¹⁰.

7.3.2.3 Fælles karaktertræk for afgørelserne (SKM2019.294.LSR og SKM2019.295.LSR)

Ud fra ovenstående analyse af de to ovennævnte afgørelser fra Landsskatteretten kan vi konkludere, at der er en række fælles karaktertræk for afgørelserne, der gør sig gældende.

I de to ovennævnte afgørelser lagde Landsskatteretten primært vægt på, at lejlighederne alene havde været anvendt til momsfri udlejning samt, at der ikke var fradraget købsmoms i forbindelse med opførelsen af ejendommene og den løbende drift.

Det er desuden fælles for begge afgørelser, at Landsskatteretten konstaterede, at sælgers hovedaktivitet på erhvervestidspunktet/opførelsestidspunktet blandet andet er udlejning af ejendomme. Endvidere konstaterede Landsskatteretten også, at der i begge afgørelser ikke var fradraget købsmoms i forbindelse med opførelsen af lejlighederne. Desuden går det også igen i begge sager, at formålet med opførelsen af ejendommene er udlejning til boligformål samt, at ejendommene efter opførelsen rent faktisk også bliver anvendt til boligudlejning på almindelige

³⁰⁵ Jf. SKM2019.295.LSR, Landsskatterettens afgørelse

³⁰⁶ Jf. SKM2019.295.LSR, Landsskatterettens afgørelse

³⁰⁷ Jf. SKM2019.295.LSR, Landsskatterettens afgørelse

³⁰⁸ Jf. SKM2019.295.LSR, Landsskatterettens afgørelse

³⁰⁹ Jf. SKM2019.295.LSR, Landsskatterettens afgørelse

³¹⁰ Jf. SKM2019.295.LSR, Landsskatterettens afgørelse

markeds-mæssige vilkår og uden tidsmæssigt begrænsning. Det er endvidere også blevet bemærket, at der ikke har været nogen købsoption for lejer.

Det kan altså ud fra ovenstående konkluderes, at Landsskatteretten præmisser for momsfrit salg af ejendomme efter udlejning er identiske med hinanden i disse to afgørelser.

7.3.3 Fremtidens praksis

Ud fra afgørelserne i Landsskatteretten (SKM2019.294.LSR og SKM2019.295.LSR) så er det vores overbevisning, at Landsskatteretten har underkendt den praksis, som Skatterådet hidtil har anlagt. Efter afgørelserne i Landsskatteretten har Skatteforvaltningen endnu ikke ændret sin praksis, hvorfor fremtidens praksis ikke med sikkerhed kan fastslås.

Når det så er sagt, så er det vores overbevisning, at Skatteforvaltningen er nødsaget til at tilpasse deres praksis ud fra afgørelserne i Landsskatteretten, idet Landsskatteretten er højere i retskildehierarkiet. Ud fra ovenstående gennemgang af den hidtidige praksis kan det konkluderes, at Skatteforvaltningen har en tendens til at foretage en samlet vurdering af den oprindelige hensigt med den forudgående aktivitet. I og med Landsskatteretten primært lægger vægt på karakteren af den forudgående aktivitet inden salget, så forventes det, at ændringerne i den kommende praksis gør, at dokumentationskravene for den oprindelige hensigt bliver lempet, således det bliver "lettere" at sælge ejendomme momsfrit.

Det er dog væsentligt at understrege, at det er vores vurdering af fremtidens praksis. Så længe Skatteforvaltningen ikke har ændret praksis, så skal vi som rådgivere stadig være forsigtige med at rådgive om de forventede lempelser, hvorfor der stadig påhviler området "salg efter udlejning" en del usikkerhed.

7.3.4 I relation til NL Byg

Som det fremgår af casebeskrivelsen, så opfører NL Byg udelukkende beboelsesejendomme med hensigt på salg. Det fremgår dog også af casebeskrivelsen, at ledelsen i NL Byg overvejer, hvorvidt det er en fordel at opfører nogle af beboelsesejendommene med hensigt på udlejning i stedet for med hensigt på salg. Endvidere fremgår det også af casebeskrivelsen, at ledelsen ikke kan udelukke, at beboelsesejendommene opført med henblik på udlejning godt kan blive

solgt efter udlejning. I og med ledelsen i NL Byg har gjort sig disse overvejelser, så er det væsentligt at sætte ovennævnte problemstillingen i relation til NL Byg.

Vi kan ud fra ovenstående analyse konkludere, at der er en række forudsætninger og betingelser, der skal være opfyldt, før NL Byg kan sælge beboelsesejendommene opført med hensigt på udlejning momsfrit. Indledningsvist er det vigtigt, at NL Byg ikke fradrager købsmomsen på opførelsen af de beboelsesejendomme, der opføres med hensigt på momsfri udlejning. Desuden er det også vigtigt, at NL Byg sørger for, at deres hovedaktivitet i virksomheden blandt andet består af udlejning. Efter opførelsen lægges der også meget vægt på, at de ejendomme rent faktisk også er anvendt til udlejning, hvorfor NL Byg skal sørge for, at de bliver udlejet på markedsmæssige vilkår. Disse betingelser var blandt andet afgørende i de to Landsskatteretsafgørelser (SKM2019.294.LSR og SKM2019.295.LSR), der blev belyst tidligere. Generelt så er de objektive beviselementer afgørende på dette område. NL Byg skal derfor sørge for, at de kan dokumentere, at hensigten med opførelsen udelukkende har været udlejning. Som det fremgår af det bindende svar fra Skattestyrelsen (SKM2016.105.SR), så er det ikke altid let at bevise, at den reelle hensigt med opførelsen af ejendommen udelukkende har været udlejning.

Såfremt NL Byg ikke kan løfte bevisbyrden omkring de objektive beviselementer, så skal ledelsen vide, at yderste konsekvens er, at salget af ejendommene vil være momspligtige i stedet for momsfrie.

7.4 Delkonklusion problemstilling 4

Problemstillingen blev opdelt i tre dele, hvor det først blev undersøgt, hvorledes levering af beboelsesejendomme opført med hensigt på salg skal behandles momsmæssigt. I anden del blev det undersøgt, hvorledes levering af beboelsesejendomme opført med hensigt på salg, men som har været udlejet inden salg skal behandles momsmæssigt. Afslutningsvist blev det undersøgt, hvorledes det påvirker den momsmæssige behandling, såfremt beboelsesejendommene opføres med hensigt på udlejning, men ender med at blive solgt efter en periode med momsfri udlejning.

I det indledende afsnit (underspørgsmål 1) blev det fastlagt, hvordan salg af nyopførte ejendomme opført med hensigt på salg behandles. Indledningsvist sondres der mellem nye og

gamle bygninger. Begrebet nye bygninger dækker over henholdsvis nyopførte bygninger med og uden tilhørende jord og eksisterende ejendomme, der er blevet væsentlig til- og ombygget. En bygning anses for at være ny, hvis én af tre kriterier er opfyldt. En bygning er ny, såfremt der ikke er sket indflytning. Desuden er en bygning også ny, hvis der er sket indflytning, men det første salg sker indenfor de første 5 år efter bygningens færdiggørelse. Ligeledes er en bygning ny, ved anden og efterfølgende salg, der sker inden for fem år fra bygningens færdiggørelse, hvis salget sker inden bygningen har været i brug ved indflytning i en periode på to år, og første levering var omfattet af ML § 29 (interesseforbunden part).

Begrebet "tilhørende jord" var i denne problemstilling relevant at få defineret i forbindelse med renovering af eksisterende ejendomme, idet der sondres mellem "bygninger uden grund" og "bygninger med tilhørende jord", når der skal foretages en vurdering af om den eksisterende bygning efter til- og ombygningsarbejder skal klassificeres som ny. Ud fra EU-praksis blev det konkluderet, at bygninger og tilhørende jord ikke kan adskilles i momsmæssigt henseende.

Såfremt der sker væsentlig til- og ombygning af eksisterende ejendomme kan de også karakteriseres som nye bygninger. Der er tale om en væsentlig renovering, hvis renoveringsarbejdet ekskl. moms overstiger 25 % af seneste ejendomsvurdering med tillæg af værdien af renoveringsarbejdet eller hvis værdien af renoveringsarbejdet overstiger 25 % af den faktiske salgspris for ejendommen (kan dog ikke anvendes, såfremt det er salg til en interesseforbunden køber). Grænsen er 50 % i stedet for 25 %, såfremt der kun er tale om salg af bygning uden jord (eksempelvis bygninger på lejet jord).

EU afgørelsen, J.J. Komen bidrager til fortolkning af afgrænsningen mellem en ny og gammel bygning i forbindelse med renoveringsarbejder. I EU-afgørelsen blev det konkluderet, at der var tale om salg af en gammel bygning, idet bygningen på leveringstidspunktet var funktionsdygtig. Desuden er det væsentligt at nævne, at sælgeren udelukkende havde stået for nedrivningen og køber selv skulle stå for den øvrige renovering. Endvidere var det også afgørende, at der ikke på noget tidspunkt under nedrivningen havde været tale om en ubebygget grund.

I det andet afsnit (underspørgsmål 2) blev der redegjort for den momsmæssige behandling af levering af beboelsesejendomme efter udlejning. Når beboelsesejendomme, som har været opført med hensigt på salg ender med at blive udlejet inden salg, så er det igen vigtigt at sondre

mellem "nye " og "gamle" bygninger. Dette skyldes, at hvis leveringen sker inden for de første 5 år efter beboelsesejendommens færdiggørelse, så er der tale om et momspligtigt salg, da bygningen bliver karakteriseret som en "ny" bygning i momsmæssigt henseende. Hvis leveringen først sker 5 år efter beboelsesejendommens færdiggørelse, så er der tale om et momsfrit salg, da bygningen bliver karakteriseret som en "gammel" bygning i momsmæssigt henseende. Såfremt leveringen af ejendommen først sker mere end 5 år efter færdiggørelsen af bygningen, så skal der tages højde for momsreguleringsforpligtelsen. I NL Bygs tilfælde, så kan momsreguleringsforpligtelsen ikke overgå til køber, da der er tale om levering af beboelsesejendomme. I forbindelse med leveringen af ejendommen skal NL Byg derfor indbetale den resterende del af momsreguleringsforpligtelsen af én omgang til Skattestyrelsen. Det er værd at bemærke, at når beboelsesejendommen sælges indenfor de første 5 år efter bygningens færdiggørelse, så skal der ikke tages højde for momsreguleringsforpligtelsen, da leveringen er momspligtig.

Ud fra det afsluttende afsnit (underspørgsmål 3) blev det konkluderet, at den momsmæssige behandling vil være anderledes, såfremt ejendommene er opført med hensigt på udlejning, men alligevel ender med at blive solgt efter udlejning. Såfremt ejendommene er opført med hensigt på momsfri udlejning, så er der ikke tale om momspligtig aktivitet, hvilket betyder, at der ved opførelsen af beboelsesejendommene ikke er fradraget købsmoms. Det betyder derfor, at beboelsesejendommene kan sælges momsfrit, uanset hvornår salget sker jf. ML § 13, stk. 2. I forbindelse med udledning af gældende ret, så blev der inddraget bindende svar fra Skattestyrelsen og afgørelser fra Landsskatteretten. Ud fra retspraksis kan det konkluderes, at der er strenge krav til, at beboelsesejendommene kan sælges momsfrit, idet det er Skattestyrelsens opfattelse, at hensigten udelukkende alene må have været udlejning på opførelsestidspunktet, såfremt ejendommene skal kunne sælges momsfrit. Det er sælgeren, der skal kunne bevise dette ud fra objektive beviselementer. Der er dog en tendens, der tyder på, at praksis bliver blødt op, idet Landsskatteretten ikke fortolker loven identisk med Skattestyrelsen. Landsskatteretten vægter mere den forudgående aktivitet, som beboelsesejendommene har været anvendt til modsat Skattestyrelsens fortolkning, som mere går på den oprindelig hensigt med opførelsen af beboelsesejendommene.

Overordnet set kan det altså konkluderes, at NL Byg skal afregne salgsmoms ved salg efter udlejning, såfremt de sælger nyopførte beboelsesejendomme, som er opført med hensigt på salg. I de situationer, hvor NL Byg sælger renoverede eksisterende ejendomme, så skal de være opmærksomme på 25 % grænsen, da den er afgørende for, hvorvidt ejendommene kan sælges med eller uden moms. Såfremt NL Byg begynder at udleje de opførte beboelsesejendomme og efterfølgende sælger dem, så skal der ligeledes afregnes salgsmoms af salget, såfremt det sker indenfor de første fem år efter beboelsesejendommens færdiggørelse. Hvis salget sker 5 år efter beboelsesejendommens færdiggørelse, så kan det ske momsfrit. Ved salg efter 5 år skal den resterende del af momsreguleringsforpligtelsen indbetales til Skattestyrelsen. Hvis NL Byg vælger at opfører beboelsesejendomme med hensigt på udlejning, så kan de sælges momsfrit, uanset hvornår, såfremt NL Byg har tilstrækkelig dokumentation for, at den oprindelig hensigt var udlejning.

8.0 Konklusion

Problemstilling 1

“Med udgangspunkt i, at NL Byg køber grunde og bygninger af danske kommuner. Kan NL Byg så forvente, at der er pålagt moms på transaktionerne? I så fald hvordan skal NL Byg momsmæssigt behandle anskaffelsen?”

Indledningsvist blev det fastlagt, at levering af gamle bygninger med tilhørende jord er fritaget for moms, hvorimod levering af byggegrunde er momspligtige jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9.

I og med der er forskel på den momsmæssige behandling af grunde og bygninger, så skal der i momsmæssig sammenhæng sondres mellem ubebyggede grunde (momsfri), byggegrunde (momspligtig), gamle bygninger med tilhørende jord (momsfri) og nye bygninger med tilhørende jord (momspligtig). I momssystemdirektivet er byggegrunde en underkategori af ubebyggede grunde og lader det være op til medlemsstaterne at definere, hvornår en grund er en byggegrund, så længe denne definition ikke fratager virkningen af momssystemdirektivets definition af bygninger med tilhørende jord. For at kunne besvare problemstillingen er det derfor nødvendigt at sondre mellem ubebyggede grunde og byggegrunde og mellem byggegrunde og gamle bygninger med tilhørende jord.

I forhold til sondringen mellem ubebyggede grunde og byggegrunde blev EU-dommene Geemente Emmen og Woningstichting Maasdriel gennemgået. I Gemeente Emmen dommen blev det fastslået, at det ikke er forudsætning for klassifikation som byggegrund, at der er sket byggemodning på grunden så længe, at grunden var beregnet til at blive bebygget. I Woningstichting Maasdriel sagen kom EU-domstolen frem til at formålet med momssystemdirektivet var, at alle grunde, hvor det er muligt at opføre bebyggelse skal indgå i medlemsstaternes definition af en byggegrund. Udgangspunktet for sondringen mellem ubebyggede grunde og byggegrunde er derfor, at alle grunde er momspligtige byggegrunde, medmindre grundene ikke er beregnet til at blive bebygget, og derfor skal klassificeres som momsfrie ubebyggede grunde.

Som nævnt er det endvidere relevant at sondre mellem byggegrunde og bygninger med tilhørende jord. Dette skyldes Danmarks implementering af momssystemdirektivet i momsloven, hvor begrebet bebyggede grunde bliver sidestillet med byggegrunde. Begrebet bebyggede grunde opstår i de situationer, hvor der sker nedrivning af eksisterende bygninger omkring tidspunktet for overlevering fra sælger til køber af de faste ejendomme. I den sammenhæng blev EU-dommene Don Bosco og KPC Herning analyseret for at vurdere, hvornår bygninger med tilhørende jord skal klassificeres som byggegrunde.

I Don Bosco sagen skulle EU-domstolen tage stilling til om bygninger med tilhørende jord kan klassificeres som byggegrunde, når sælger er involveret i den efterfølgende nedrivningsproces for, at nye bygninger kunne opføres. I Don Bosco sagen var nedrivningen allerede påbegyndt, men ikke afsluttet inden overdragelsen til køber. EU-domstolen kom frem til, at i den konkrete sag var leveringen af bygningen med tilhørende jord og den efterfølgende nedrivning at betragte, som en kompleks transaktion. Dette skyldes, at det økonomiske formål med transaktionen jf. EU-domstolen var, at der skulle leveres en byggegrund til køber. Dermed var det EU-domstolens konklusion, at leveringen skulle anses for levering af en ubebygget grund og ikke bygning med tilhørende jord. EU-domstolen tog ikke stilling til om den ubebyggede grund kunne klassificeres som en byggegrund. Den leverede grund må dog uden tvivl anses for byggegrund, henset til præmisserne fra Woningtichting Maasdiel dommen, hvor det blev fastslået, at alle grunde, som kan bebygges er byggegrunde.

KPC Herning sagen omhandlede også levering af en bygning med tilhørende jord, som skulle nedrives. Forskellen i forhold til Don Bosco sagen var dog, at sælger ikke skulle indgå i nedrivningen, men i stedet opføre ny bebyggelse efter køber selv havde nedrevet den eksisterende bygning. EU-domstolen kom frem til, at leveringen ikke kunne betragtes som levering af en byggegrund. Dette skyldes, at EU-domstolen mente, at leveringen og sælgers efterfølgende opførelse af ny bygning ikke kunne udgøre en kompleks transaktion, da sælger selv stod for nedrivningen. Derudover var et bærende argument, at der stod en fuldt funktionel bygning på leveringstidspunktet, hvilket der i modsætning til Don Bosco sagen ikke gjorde. EU-domstolens konklusion var derfor, at leveringen skulle anses for momsfri levering af en gammel bygning med tilhørende jord.

Begrebet funktionel bygning forventes at give anledning til fremtidig fortolkning af, hvornår en bygning er tilstrækkelig funktionel for at kunne udgøre en momsfritaget levering af en gammel bygning. KPC Herning sagen har den betydning, at Skatteministeriet med størst sandsynlighed kommer til at ændre deres vejledning og retspraksis, når sagen er færdigbehandlet i Landsretten, idet Skatteministeriets vejledning ikke har fortolket momssystemdirektivet korrekt.

Efterfølgende blev det undersøgt, hvorvidt kommuner agerer som afgiftspligtige personer i relation til levering af byggegrunde. Ud fra et bindende svar fra Skattestyrelsen kan det konkluderes, at kommuner agerer som afgiftspligtige personer i relation til salg af byggegrunde. Argumentation var her med udgangspunkt i principper fra tidligere EU-domme, at en kommunes salg af byggegrunde ikke som udgangspunkt varetages af et offentlig organ i egenskab af det offentlige organ. Konklusionen er dermed, at det ville være konkurrenceforvridende, hvis ikke kommuner var afgiftspligtige personer i sådanne situationer.

Afslutningsvist blev det fastlagt, at NL Byg har fradragsret for købsmomsen af byggegrundene, såfremt byggegrundene anskaffes med henblik på salg efter opførelse af beboelsesejendomme. Hvis der sker ændring i anvendelsen af byggegrundene, så vil der ske en regulering i fradragsretten.

Det kan altså konkluderes, at NL Byg kan forvente, at der er pålagt moms på anskaffelsen af byggegrunde, der er leveret fra kommuner. I og med NL Byg anskaffer byggegrundene med henblik på momspligtigt salg, så vil der være fradragsret for købsmomsen. Dette betyder altså, at købsmomsen udelukkende vil have en midlertidig likviditetsforskydning for NL Byg.

Problemstilling 2

“Hvordan skal NL Byg momsmæssigt behandle opførelsen af beboelsesejendomme på nyerhvervede byggegrunde?”

Indledningsvist blev det fastlagt, at den momsmæssige behandling af opførelsen af beboelsesejendomme på nyerhvervede byggegrunde afhænger af, hvorvidt der benyttes egne håndværkere eller underleverandører. NL Byg anvender både egne håndværkere og

underleverandører til opførelsen af beboelsesejendomme, hvorfor det var relevant at lave en momsmæssig sondring mellem opførelse ved egen eller fremmed regning.

Ved opførelse af beboelsesejendomme ved fremmed regning er den momsmæssige behandling simpel, da underleverandørerne er momspligtig af leveringen i form af opførelsen og NL Byg har tilsvarende momsfradrag herfor, så længe hensigten med opførelsen er efterfølgende salg af beboelsesejendommen.

Tidspunktet for sokkelstøbning er afgørende for om bygninger, som opføres med henblik på salg skal behandles efter de almindelige momsregler eller byggemomsreglerne. Såfremt at der foreligger bindende salgsaftale inden sokkelstøbning skal opførelsen behandles efter de almindelige momsregler i stedet for byggemomsreglerne.

Ved opførelse af beboelsesejendomme for egen regning skal NL Byg beregne byggemoms for at sikre afgiftsneutralitet. Såfremt NL Byg alene opfører beboelsesejendomme med hensigt på salg, så vil dette ikke have nogen konsekvens for NL Byg, idet byggemomsen både skal fratrækkes købsmomsen og tillægges salgsmomsen i forbindelse med opførelsen. Hvis beboelsesejendommene overgår til momsfri udlejning efter opførelsen, så skal byggemomsen indgå i momsreguleringsforpligtelsen.

Byggemomsen beregnes udelukkende af værdien af eget arbejde udført i forbindelse med opførelsen. Byggemomsen beregnes af normalværdien af udført arbejde af egne håndværkere. Som udgangspunkt fastsættes normalværdien på baggrund af, hvad ikke-interesseforbundne parter skal betale. Såfremt der ikke foretages byggearbejder for ikke-interesseforbundne parter, så skal normalværdien beregnes ud fra fremstillingsprisen (kostprisen) tillagt det avancetillæg, som er kutyme for byggebranchen.

Problemstilling 3

"Hvordan skal NL Byg momsmæssigt behandle situationerne, hvor beboelsesejendomme opført med henblik på salg i stedet overgår til udlejning?"

For at kunne besvare problemstillingen var det nødvendigt at opdele denne i to afsnit.

Det blev først undersøgt, hvordan NL Byg momsmæssigt skal behandle udlejning af beboelsesejendomme. Derefter blev der undersøgt, hvordan den allerede fradraget købsmoms for opførelsen af ejendommen skulle behandles.

Indledningsvist blev begrebet udlejning defineret i momsmæssig sammenhæng. Definitionen af udlejning fremgår ikke af hverken momssystemdirektivet eller momsloven, men udledes i praksis af EU-afgørelser. Det blev her fastlagt, at NL Bygs udlejning af beboelsesejendomme er omfattet af den momsmæssige definitionen af udlejning.

Derefter var det oplagt at undersøge, hvordan NL Byg momsmæssigt skal behandle udlejning af beboelsesejendomme. Her skulle det undersøges, hvorvidt NL Bygs beboelsesejendomme kunne blive frivilligt momsregistreret således, at der er mulighed for fradrag købsmomsen på den løbende drift. Her konstaterede vi, at det ikke er muligt, idet den frivillige momsregistrering ikke omfatter udlejning af ejendomme til boligformål. NL Byg skal derfor ikke pålægge salgsmoms på huslejeindtægterne. Tilsvarende kan NL Byg heller ikke fradrage købsmoms på de omkostninger, der vedrører udlejede beboelsesejendomme.

I det efterfølgende afsnit skulle det undersøges, hvordan den allerede fradraget købsmoms i forbindelse med opførelsen af ejendommen skulle behandles. NL Byg ændrer derved anvendelse af ejendommene fra momspligtig aktivitet (salg) til ikke momspligtig aktivitet (udlejning af beboelsesejendomme). Eftersom der er sket en ændring i anvendelsen af investeringsgodet (ejendommen), så blev det konkluderet, at der skal beregnes en momsreguleringsforpligtelse. Dette skyldes at den ændrede anvendelse giver en ændring i fradragsretten for købsmomsen, da beboelsesejendommene går fra momspligtig til ikke-momspligtig aktivitet. Herved skal NL Byg årligt i 10 år fra færdiggørelsestidspunktet foretage en regulering af den allerede fratrukne købsmoms med 1/10. Der skal dog først foretages momsregulering fra det år, hvor ændringen i anvendelsen sker. Derved kan NL Byg eksempelvis undgå at betale 1/10 af købsmomsen tilbage, såfremt en bygning er færdigbygget i 2019, men først ændrer anvendelse til momsfri udlejning i 2020.

Det blev afslutningsvist undersøgt, hvorvidt NL Byg kan risikere at skulle tilbagebetale hele den fradraget købsmoms allerede på det tidspunkt, hvor ejendommene ændrer anvendelse til ikke momspligtig aktivitet (udlejning til beboelse). Her blev det fastlagt, at såfremt NL Byg ikke vil

risikere dette, at NL Byg i så fald skal kunne dokumentere, at den oprindelige hensigt med opførelsen var med henblik på momspligtig salg og ikke momsfri udlejning. NL Byg skal altså kunne bevise, at de har gjort et ihærdigt forsøg på at sælge ejendommen i form af objektive beviselementer. I tilfælde af, at NL Byg ikke kan bevise dette, så skal NL Byg tilbagebetale den fradraget købsmoms på én gang i stedet for over en reguleringsperiode på 10 år.

Endvidere er det en tendens fra Skattestyrelsens side, at de er begyndt at opkræve den fradraget købsmoms tilbage af én omgang, såfremt der ændres hensigt med ejendomme fra momspligtig aktivitet til ikke momspligtig aktivitet i samme regnskabsår, som byggeriet er færdiggjort. Det er derfor vigtigt, at NL Byg fastholder deres forretningsgang med, at de først udlejer ejendommene i efterfølgende regnskabsår, således de ikke risikerer at skulle tilbagebetale hele den fradraget købsmoms af én omgang, men i stedet kan gøre brug af reguleringsperioden på 10 år, hvilket giver NL Byg en likviditetsmæssig fordel.

Det kan altså konkluderes, at NL Byg ikke kan blive frivilligt momsregistreret på udlejning af beboelsesejendommene, da udlejning til beboelse ikke er omfattet muligheden for frivillig momsregistrering. Når der sker en ændring i anvendelsen af beboelsesejendommene fra momspligtig aktivitet (salg) til ikke momspligtig aktivitet (udlejning), så skal den allerede fradraget købsmoms i forbindelse med opførelsen reguleres over en 10-årige periode, såfremt NL Byg overholder betingelserne herfor. Såfremt NL Byg ikke overholder betingelserne, så skal den allerede fradraget købsmoms i forbindelse med opførelsen af ejendommene tilbagebetales på én gang på tidspunktet for ændret anvendelse.

Problemstilling 4

“Hvordan skal NL Byg momsmæssigt behandle salg af beboelsesejendomme?”

Denne problemstilling blev opdelt i tre afsnit. Det skulle først undersøges, hvordan levering af beboelsesejendomme opført med hensigt på salg skal behandles momsmæssigt. I andet afsnit skulle det undersøges, hvorledes levering af beboelsesejendomme opført med hensigt på salg, men som har været udlejet inden salg skal behandles momsmæssigt. Afslutningsvist skulle det undersøges, hvorledes det påvirker den momsmæssige behandling, såfremt beboelsesejendommene opføres med hensigt på udlejning, men ender med at blive solgt efter en periode med momsfri udlejning.

I det første afsnit blev det fastlagt, hvordan salg af nyopførte ejendomme opført med hensigt på salg momsmæssigt behandles. Indledningsvist var det nødvendigt at sondre mellem nye og gamle bygninger. Begrebet nye bygninger dækker over henholdsvis nyopførte bygninger med og uden tilhørende jord og eksisterende bygninger med og uden tilhørende jord, der er blevet væsentlig til- og ombygget. En bygning anses for at være ny, hvis én af tre kriterier er opfyldt:

- En bygning er ny, såfremt der ikke er sket indflytning.
- En bygning også ny, hvis der er sket indflytning, men det første salg sker indenfor de første 5 år efter bygningens færdiggørelse.
- En bygning er ligeledes ny, ved anden og efterfølgende salg, der sker inden for fem år fra bygningens færdiggørelse, hvis salget sker inden bygningen har været i brug ved indflytning i en periode på to år, og første levering var omfattet af ML § 29 (interesseforbunden part).

Begrebet “tilhørende jord” var i denne problemstilling relevant at få defineret i forbindelse med renovering af eksisterende ejendomme, idet der sondres mellem “bygninger uden grund” og “bygninger med tilhørende jord”, når der skal foretages en vurdering af om den eksisterende bygning efter til-/ombygningsarbejder skal klassificeres som ny. Ud fra EU-praksis blev det konkluderet, at bygninger og tilhørende jord ikke kan adskilles i momsmæssigt henseende.

Det er ikke kun nyopførte bygninger, som kan karakteriseres som nye bygninger. Såfremt der sker væsentlig til- og ombygning af eksisterende bygninger kan disse også karakteriseres som nye bygninger. Der er tale om en væsentlig renovering, hvis renoveringsarbejdet ekskl. moms overstiger 25 % af seneste ejendomsvurdering med tillæg af værdien af renoveringsarbejdet eller hvis værdien af renoveringsarbejdet overstiger 25 % af den faktiske salgspris for ejendommen (kan dog ikke anvendes, såfremt det er salg til en interesseforbunden køber). Grænsen er 50 % i stedet for 25 %, såfremt der kun er tale om salg af bygning uden jord (eksempelvis bygninger på lejet jord).

Gennemgangen af EU afgørelsen, J.J. Komen bidrog til fortolkning af sondringen mellem en ny og gammel bygning i situationer, hvor der er sket renovering. I EU-afgørelsen blev det konkluderet, at der var tale om salg af en gammel bygning, idet der på leveringstidspunktet stod

en funktionsdygtig bygning. Desuden er det væsentligt at nævne, at sælgeren udelukkende havde stået for nedrivningen og køber selv skulle stå for den øvrige renovering. Endvidere var det også afgørende, at der ikke på noget tidspunkt under nedrivningen havde været tale om en ubebygget grund.

I det andet afsnit skulle der redegøres for den momsmæssige behandling af salg af beboelsesejendomme, som udlejes til beboelse, men som var opført med hensigt på momspligtig salg. Når beboelsesejendomme, som var opført med hensigt på salg ender med at blive udlejet inden salg, så er det ligeledes også vigtigt at sondre mellem ”ny ” og ”gammel” bygning. Dette skyldes, at såfremt leveringen sker inden for de første 5 år efter beboelsesejendommens færdiggørelse, så er der tale om et momspligtigt salg, da bygningen bliver karakteriseret som en ”ny” bygning i momsmæssigt henseende. Hvis leveringen istedet først sker 5 år efter beboelsesejendommens færdiggørelse, så er der tale om et momsfrit salg, da bygningen bliver karakteriseret som en ”gammel” bygning i momsmæssigt henseende.

Såfremt leveringen af ejendommen først sker mere end 5 år efter færdiggørelsen af bygningen, så skal der tages stilling til, hvad der skal ske med den resterende momsreguleringsforpligtelse. I NL Bygs tilfælde, så kan momsreguleringsforpligtelsen ikke overgå til køber, da der er tale om levering af beboelsesejendomme. Derfor skal NL Byg indbetale den resterende del af momsreguleringsforpligtelsen af én omgang til Skattestyrelsen i forbindelse med salget af beboelsesejendommen. Det skal her bemærkes, at når beboelsesejendomme sælges indenfor de første 5 år efter bygningens færdiggørelse, så skal der ikke tages højde for momsreguleringsforpligtelsen, da leveringen er momspligtig, hvorfor den resterende del af momsreguleringsforpligtelsen ikke afregnes.

I det tredje afsnit blev der redegjort for, at den momsmæssige behandling vil være anderledes, såfremt ejendommene er opført med hensigt på udlejning, men alligevel ender med at blive solgt efter udlejning. Såfremt ejendommene opføres med hensigt på momsfri udlejning, så er der ikke tale om momspligtig aktivitet, hvilket har den konsekvens, at der ved opførelsen af beboelsesejendommene ikke er fradraget købsmoms. Udgangspunktet her er, at disse ejendomme kan sælges momsfrit, uanset hvornår salget sker jf. ML § 13, stk. 2. Her foreligger der dog skærpede krav for sælger overfor Skattestyrelsen at bevise, at hensigten med opførelsen var til momsfritaget aktivitet (udlejning til beboelse). I forbindelse med udledning af gældende ret på området, blev der gennemgået en række bindende svar fra Skattestyrelsen og

afgørelser fra Landsskatteretten. På baggrund af retspraksis fra Skatterådet kan det konkluderes, at der er strenge krav til, at beboelsesejendommene kan sælges momsfrit. Det er Skattestyrelsens opfattelse, at hensigten udelukkende alene må have været udlejning på opførelsestidspunktet for at ejendommene kan sælges momsfrit. Det er sælgeren, der skal kunne bevise dette ud fra objektive beviselementer. Der er dog en tendens, der tyder på, at praksis er ved at blive lempet på området. Dette skyldes, at Landsskatteretten ikke fortolker momsfritagelsen i ML § 13, stk. 2 helt identisk med Skattestyrelsen. Landsskatteretten vægter mere den forudgående aktivitet, som beboelsesejendommene har været anvendt til, hvilket er modsat Skattestyrelsens fortolkning, som mere går på den oprindelig hensigt med opførelsen af beboelsesejendommene.

Overordnet set kan det konkluderes, at NL Byg skal afregne salgsmoms af salget af beboelsesejendomme, såfremt de sælger nyopførte beboelsesejendomme, som er opført med hensigt på salg. I de situationer, hvor NL Byg sælger renoverede eksisterende ejendomme, så skal de være opmærksomme på 25 % grænsen, da den er afgørende for, hvorvidt ejendommene kan sælges med eller uden moms. Såfremt NL Byg begynder at udleje de opførte beboelsesejendomme og efterfølgende sælger dem, så skal der ligeledes afregnes salgsmoms af salget, såfremt det sker indenfor de første fem år efter beboelsesejendommens færdiggørelse. Hvis beboelsesejendommene først sælges 5 år efter beboelsesejendommens færdiggørelse, så kan det ske momsfrit. Ved salg efter 5 år skal den resterende del af momsreguleringsforpligtelsen indbetales til Skattestyrelsen. Hvis NL Byg vælger at opføre beboelsesejendomme med hensigt på udlejning, så kan de sælges momsfrit, uanset hvornår. Det er under forudsætning om, at NL Byg har tilstrækkelig dokumentation for, at den oprindelig hensigt var momsfri udlejning.

9.0 Litteraturliste

Bøger

- Søren Engers Pedersen, Moms og Fast ejendom, Karnov Group, 1. udgave, 1. oplag, 2019.
- Jette Thygesen, Grundlæggende momsretlige principper - i teori og praksis. Djøf forlag, 2. udgave, 2018.
- Peter Blume, Retssystemet og juridisk metode, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 3. udgave, 3. oplag, 2016.

Publikationer

- Brev fra tidligere skatteminister, Karsten Lauritzen.

Internetadresse:

<https://www.ft.dk/samling/20181/almdel/sau/spm/234/svar/1556803/2016780.pdf>

Besøgt d. 26/10-2019.

Artikler

- BachmannPartners: "Byggebranchen i SKAT's søgelys".

Internetadresse:

<http://www.bachmann-partners.dk/nyheder/byggebranchen-i-skats-sogelys/>

Besøgt d. 08/09-2019.

- Pedersen, Chris: "Depechen-artikel: Moms på ejendomme, der lejes ud, fordi de ikke kan sælges"

Internetadresse:

<https://www.bdo.dk/da-dk/faglig-info/depechen/depechen-artikler-2019/moms-paa-ejendomme-der-lejes-ud-fordi-de-ikke-kan-saelges>

Besøgt d. 08/09-2019.

- Niclas Holst Sonne & Ulrik Holst Hansen, Moms på salg af fast ejendom - skærpelse af praksis efter "salamimetoden", Revision & Regnskabsvæsen.

EU-domstolen

EU-afgørelser

- Domstolens Dom (Fjerde Afdeling) af 19. november 2009.
Don Bosco Onroerend Goed BV mod Staatssecretaris van Financiën. Sag C-461/08.
- Domstolens Dom (Fjerde Afdeling) af 12. juli 2012.
J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard BV mod Staatssecretaris van Financiën. Sag C-326/11.44.
- Domstolens dom (Ottende Afdeling) af 17. januar 2013.
Woningstichting Maasdriel mod Staatssecretaris van Financiën. Sag C-543/11.
- Domstolens dom (Første Afdeling) af 4. september 2019.
KPC Herning mod Skatteministeriet. Sag C-71/18.
- Domstolens dom (Femte Afdeling) af 28. marts 1996.
Gemeente Emmen mod Belastingdienst Grote Ondernemingen. Sag C-468/93.
- Domstolens dom (Anden Afdeling) af 14. februar 1985.
D.A. Rompelman og E.A. Rompelman-Van Deelen mod Minister van Financiën. Sag C-268/83.
- Domstolens dom af 12. juni 2003.
Sinclair Collis LtdDom mod Commissioners of Customs & Excise. Sag C-275/01.
- Domstolens dom af 9. oktober 2001.
Commissioners of Customs & Excise mod Cantor Fitzgerald International. Sag C-108/99.
- Domstolens dom (Sjette Afdeling) af 8. juni 2000.
Finanzamt Goslar mod Brigitte Breitsohl. Sag C-400/98.
- Domstolens dom af 25. juli 1991.
Ayuntamiento de Sevilla kommune mod Recaudadores de las Zonas primera y segunda. Sag C-202/90.
- Domstolens dom af 17. oktober 1989.
Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Fiorenzuola d'Arda e.a v Comune di Carpaneto Piacentino and Others. Sag C-231/87.

Forslag til EU-afgørelser

- Forslag til afgørelse fra generaladvokat M. Bobek fremsat den 19. marts 2019.
Skatteministeriet mod KPC Herning. Sag C-71/18.

Direktiver, love og bekendtgørelser

- Rådets gennemførelsesforordning af 2011-03-15 om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem (282/2011) (Momsforordningen).
- RÅDETS SJETTE DIREKTIV af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (det oprindelig momsdirektiv: momssystemdirektivet).
- RÅDETS DIREKTIV 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (momssystemdirektivet).
- Lovbekendtgørelse 2016-06-21 nr. 760 om merværdiafgift (momsloven).
- Bekendtgørelse 2015-06-30 nr. 808 om merværdiafgift (momsbekendtgørelsen).

Danske afgørelser

Højesteret

- TfS1988.624.HD
Højesterets dom af 21. oktober 1988, j-nr. II 276/1987
YNF 171 ApS (adv. Evan Herrig, Horsens) mod Skatteministeriet (km.adv. v/ adv. Finn Mejnertsen).
- SKM.2009.544.HR
Højesterets dom af 19. juni 2009, j.nr. 413/2008
Vallø Stift (advokat Jan Steen Hansen) mod Skatteministeriet (kammeradvokaten ved advokat David Auken).

Landsretten

- TfS1998.708.ØLD
Østre Landsrets dom af 1. oktober 1998, j.nr. B-0179-96
K/S Sanexco Invest 8 Ejendommen Løjtegårdsvej 97-99 (Advokat Carsten Raasteen) mod Skatteministeriet (Ka. v/advokat. Stig Grønbæk Jensen).
- TfS1995.66.ØLD
(Østre Landsret) Byggeri for egen/fremmed regning. Avancetillæg ved byggeri for egen regning.

Landsskatteretten

- SKM2019.294.LSR, Landsskatterettens afgørelse af 03. maj 2019, j-nr. 16-1227716.
- SKM2019.295.LSR, Landsskatterettens afgørelse af 03. maj 2019, j-nr. 16-1445153.
- SKM2018.237.LSR, Landsskatterettens afgørelse af 18. maj 2018, j-nr. 15-1565422.

Skatterådet

- SKM2014.779.SR, Skatterådets bindende svar af 21. oktober 2014, j.nr. 14-0389854.
- SKM2015.545.SR, Skatterådets bindende svar af 23. juni 2015, j.nr. 15-1114649.
- SKM2012.518.SR, Skatterådets bindende svar af 28. august 2012, j.nr. 11-202992.
- SKM2016.105.SR, Skatterådets bindende svar af 23. februar 2016, j-nr. 15-2646449.
- SKM2014.582.SR, Skatterådets bindende svar af 24. juni 2014, j-nr. 13-6433900.
- SKM2015.153.SR, Skatterådets bindende svar af 27. januar 2015, j-nr. 14-2874699.
- SKM2016.86.SR, Skatterådets bindende svar af 26. januar 2016, j.nr. 15-2084281.
- SKM2006.538.SR, Skatterådets bindende svar af 22. august 2006, j-nr. 06-089878.
- SKM2017.32.SR, Skatterådets bindende svar af 20. december 2016, j.nr. 16-1182434.

Andre

- MNA1980.688 (det daværende momsankenævn).

Skattestyrelsen

- Den Juridiske Vejledning.
- SKM.2017.26.SKAT, Styresignal 14-4634237 af 16/1 2017 17.26, Moms på fast ejendom - salg efter udlejning.
- Skatteministeriets vejledning om Moms på salg af nye bygninger og byggegrunde.

Hjemmesider

- Karnov jura:
www.karnov.dk
- EU-afgørelser arkiv:
www.curia.eu
- Skattestyrelsens Juridiske Vejledning:
www.SKAT.dk

- Gyldendal Den Store Danske:
www.denstoredanske.dk
- Retsinformation:
retsinformation.dk
- EU-institutioner og -organer:
Europa.eu
- Sondring mellem primære og sekundær kilder
detgyldneoverblik.dk

10.0 Bilag

Bilag 1 (Don Bosco og J.J. Komen)

Benyttede artikler fra det oprindelig momssystemdirektiv i det præjudicielle spørgsmål i Don Bosco, sag C-461-/08 og J.J. Komen, sag C-326/11:

“Levering af bygninger eller dele heraf med tilhørende jord, med undtagelse af de i artikel 4, stk. 3, litra a), nævnte.”³¹¹

“3. Medlemsstaterne kan som afgiftspligtige person ligeledes anse enhver, der lejlighedsvis udføre en transaktion henhørende under de i stk. 2 omhandlende former for virksomhed og især en enkelt af følgende begivenheder:

a) Levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord inden først indflytning; medlemsstaterne kan fastlægge de nærmere betingelser for anvendelsen af dette kriterium på ombygninger og definere begrebet >tilhørende jord<;

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

Ved >bygning< forstås enhver grundfast konstruktion;”³¹²

Ovenstående artikler vurderes at skulle fortolkes på samme vis, som følgende i det nu gældende momssystemdirektiv:

“Artikel 135

1. Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

....

³¹¹ RÅDETS SJETTE DIREKTIV af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (det oprindelig momsdirektiv), artikel 13, punkt B, litra g

³¹² RÅDETS SJETTE DIREKTIV af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (det oprindelig momsdirektiv), artikel 4, stk 3.

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

k) levering af ubebygget fast ejendom bortset fra de i artikel 12, stk. 1, litra b), nævnte byggegrunde³¹³”

“Artikel 12

Stk. 1. Medlemsstaterne kan som afgiftspligtig person anse enhver, der lejlighedsvis udfører en transaktion henhørende under de i artikel 9, stk. 1, andet afsnit, omhandlede former for virksomhed og især en enkelt af følgende transaktioner:

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

b) levering af en byggegrund.

Stk. 2. Ved anvendelsen af stk. 1, litra a), forstås ved »bygning« enhver grundfast konstruktion.

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

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

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.³¹⁴”

³¹³ MSD artikel 135, stk 1, litra j og k

³¹⁴ MSD artikel 12

Bilag 2 (Geemente Emmen)

Benyttede artikler fra det oprindelig momssystemdirektiv i de præjudicielle spørgsmål i Geemente Emmen sagen:

“Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

...

levering af fast ejendom bortset fra bygninger, med undtagelse af de i artikel 4, stk. 3, litra b), nævnte byggegrunde³¹⁵”

“3 . Medlemsstaterne kan som afgiftspligtig person ligeledes anse enhver, der lejlighedsvis udfører en transaktion henhørende under de i stk. 2 omhandlede former for virksomhed og især en enkelt af følgende transaktioner:

a) levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord inden første indflytning; medlemsstaterne kan fastlægge de nærmere betingelser for anvendelsen af dette kriterium på ombygninger og definere begrebet » tilhørende jord«; medlemsstaterne kan anvende andre kriterier end første indflytning, således perioden mellem dagen for bygningens færdiggørelse og dagen for første levering, eller perioden mellem dagen for første indflytning og dagen for senere levering, såfremt disse perioder ikke overstiger henholdsvis fem og to år; » ved » bygning« forstås enhver grundfast konstruktion;

b) levering af en byggegrund;

ved » byggegrunde « forstås grunde, hvad enten de er byggemodnet eller ikke, når de af medlemsstaterne betragtes som sådanne³¹⁶”

Ovenstående artikler vurderes at have samme betydning, som artikel 12 og 135 i det gældende momsdirektiv (citeret i bilag 1).

³¹⁵ RÅDETS SJETTE DIREKTIV af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (det oprindelige momsdirektiv), artikel 13, punkt B, litra h

³¹⁶ RÅDETS SJETTE DIREKTIV af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (det oprindelige momsdirektiv), artikel 4, stk. 3, litra a og b