

# BYGGEGRUNDE I ET MOMSRETTLIGT PERSPEKTIV

## BUILDING LAND IN A VALUE-ADDED TAX (VAT) PERSPECTIVE

af ANDERS PETER ELLINGSØE

*Nærværende afhandling omhandler momsrelaterede problemstillinger ved overdragelse af fast ejendom, herunder byggegrunde contra bebygget fast ejendom. Levering af fast ejendom, herunder kvalifikationen af byggegrunde contra bebygget fast ejendom, har i momsretlig praksis vist sig at give anledning til aktuel retlig usikkerhed og principielle afgrænsningsproblematikker. En af de typer af transaktioner, der har skabt grundlaget for usikkerheden, udspringer navnlig af spørgsmålet om, hvorvidt en transaktion indeholdende et eller flere arealer med bestående bygningsmasse skal kvalificeres som en momsfristaget overdragelse af en bebygget fast ejendom eller en momspligtig overdragelse af en byggegrund.*

*Den netop præsenterede problemstilling er ikke ny i momsretlig henseende, men der er til stadighed visse dele af problemstillingen, der er uafklarede og under alle omstændigheder behæftet med tvivl. Selvom problemstillingen ikke er ny, har to afgørelser fra Landsskatteretten skabt aktuel debat. Det er herefter relevant at forsøge at fastlægge, hvilke momenter, der er afgørende for sontringen mellem bebygget fast ejendom og byggegrunde, ligesom der forsigtigt argumenteres for en prognose for Landsskatterettens fremtidige linje i lignende sager.*

*Hovedformålet med afhandlingen er således at bidrage til en fastlæggelse af gældende ret på området, herunder ved den praktiske momsmæssige kvalifikation af udvalgte transaktioner med fast ejendom, og dermed fremkomme med mit bidrag til at mindske den retlige usikkerhed på området.*

*Afhandlingen behandler beslægtede problemstillinger, herunder den overordnede afgrænsning af begrebet byggegrund i momsretlig henseende, ligesom afhandlingen behandler den konkrete problemstilling omhandlende hvornår en ikke-afgiftspligtig person foretager handlinger, der gør, at han i en konkret henseende vil blive anset som en afgiftspligtig person omfattet af momsloven.*

### INDHOLDSFORTEGNELSE

ABSTRACT .....	3
1. INDLEDNING OG AKTUALITET .....	4
2. PROBLEMFOMULERING .....	5
3. METODEMÆSSIGE OVERVEJELSER OG RETSKILDER .....	5
4. EMNEUDDYBNING OG DISPOSITION FOR AFHANDLINGEN .....	6
5. AFGRÆNSNING .....	7
6. OVERORDNET AFGRÆNSNING AF BEGREBET "BYGGEGRUND" .....	8
6.1 DEFINITION .....	8

6.2 BEGREBET "BYGGEGRUND" .....	10
6.2.1 AREALER I UDVIKLINGSFASER OG BETYDNINGEN AF LOKALPLANER.....	10
6.2.2 AREALER MED FREDNING OG DEN FAKTISKE MULIGHED FOR BEBYGGELSE .....	11
6.2.3 BETYDNINGEN AF BEGREBET "BYGNING".....	12
6.3 SAMMENFATNING.....	12
<b>7. SONDRINGEN MELLEM BEBYGGET FAST EJENDOM OG BYGGEGRUNDE.....</b>	<b>13</b>
7.1 PRÆSENTATION AF PROBLEMSTILLINGEN.....	13
7.2 UDVIKLING I PRAKSIS OG OVERBLIK.....	13
7.3 ANALYSE AF SAG C-71/18, KPC HERNING .....	14
7.3.1 Faktum og præmisser.....	14
7.3.2 Hvad illustrerer sag C-71/18, KPC Herning? .....	15
7.4 ANALYSE AF SKM.2022.113.LSR .....	18
7.4.1 Indledende bemærkninger.....	18
7.4.2 Faktum og Landsskatterettens afgørelse .....	18
7.4.3 Hvad illustrerer SKM.2022.113.LSR? .....	20
7.5 ANALYSE AF SKM.2022.118.LSR .....	21
7.5.1 Indledende bemærkninger.....	21
7.5.2 Faktum og Landsskatterettens afgørelse .....	21
7.5.3 Hvad illustrerer SKM.2022.118.LSR.....	23
7.6 SAMMENFATNING AF PRAKSIS OG VURDERING AF KRITERIERNE.....	24
7.6.1 Bygning og "funktionsdygtig bygning" .....	25
7.6.2 En samlet transaktion .....	26
7.6.3 Et forbehold – for så vidt formålet er at opnå en afgiftsmæssig fordel .....	27
7.6.4 Afhandlingens bud på gældende ret.....	29
<b>8. AFGIFTSPLIGTIG PERSON – ML § 3, STK. 1 I RELATION TIL FAST EJENDOM .....</b>	<b>30</b>
8.1 PROBLEMSTILLINGEN OG EKSEMPLER TIL ILLUSTRATION.....	30
8.2 RETSGRUNDLAG DANSK RET OG EU-RET .....	30
8.3 SAG C-180/10 OG 181/10, SLABY OG KUC.....	31
8.3.1 Faktum og præmisser.....	31
8.3.2 Hvad illustrerer sag C-180/10 og C-181/10, Slaby og Kuc?.....	32
8.4 ADMINISTRATIV PRAKSIS OG FORTOLKNINGSBIDRAG .....	33
8.5 SAMMENFATNING.....	36
<b>9. KONKLUSION.....</b>	<b>36</b>
<b>10. REFERENCELISTE.....</b>	<b>38</b>
10.1 LITTERATUR .....	38
10.2 ARTIKLER .....	39
10.3 PRAKSIS .....	39
10.4 LOVGIVNING, LOVFORSLAG OG BEKENDTGØRELSER .....	40
10.5 ANDRE KILDER .....	41
<b>11. BILAG .....</b>	<b>41</b>

BILAG 1 – LOVBEKENDTGØRELSE NR. 1021 AF 26. SEPTEMBER 2019 OM MERVÆRDI.....	41
AFGIFT (UDDRAG).....	41
BILAG 2 – BEKENDTGØRELSE NR. 2246 AF 30. NOVEMBER 2021 OM MERVÆRDIAFGIFT ....	41
(UDDRAG).....	41
BILAG 3 – RÅDETS DIREKTIV 2006/112/EF AF 28. NOVEMBER 2006 OM DET FÆLLES.....	42
MERVÆRDIAFGIFTSSYSTEM (UDDRAG).....	42

## ABSTRACT

This thesis investigates VAT-law related issues regarding real estate. The main question of the thesis is whether a transaction involving one or more areas including existing buildings should be characterized as a VAT-exempt transfer of *developed real estate* (“old building”) or a VAT-taxable transaction of *building land*. The main purpose of the thesis is to contribute to the determination of what should be considered the current law on this specific legal matter.

Firstly, the thesis examines the term *building land* through an analysis of several rulings from the Danish tax authorities. Furthermore, the thesis considers the impact of EU-law and rulings on the Danish definition of *building land*. This field is characterized by the fact that not all parcels constitute *building land* according to the Danish VAT act. It is thus a prerequisite for VAT liability that an area is characterized as *building land*. The area of land needs to be undeveloped and zoned for purposes enabling the construction of buildings.

Hereinafter, the thesis contains an in-depth analysis of the distinction between *developed real estate* and *building land*, including which factors that influence and determine the above-mentioned distinction. The thesis concludes that the decisive factors in determining whether a transaction should be characterized as supply of *developed real estate* or supply of *building land* are the following factors: 1) If there is any structure fixed to or in the ground (buildings) on the ground, the parcel cannot qualify as building land, 2) but the condition of the building must be taken into account and the decisive factor is whether the building can be used, 3) if the seller delivers two performances (supply of a building and demolition of the existing buildings before the sale), the two performances can be considered as one transaction of building land and finally 4) notwithstanding the above mentioned, there must be a general reservation for cases of abuse with the purpose of obtaining a tax advantage.

Finally, the thesis investigates the specific issue of whether a non-taxable person can take such actions in relation to real estate development that the person should be characterized as a taxable person in a specific respect. The consequence of the actions would lead to the application of the Danish VAT act in certain circumstances. The thesis concludes that private individuals can sell real estate to an unlimited extent, including *building land*, if it is in the normal course of asset management. For a person to be considered a taxable person, the person must carry out acts of commercial nature. In relation to real estate, the actions can be land development and creating infrastructure on the property.

## 1. INDLEDNING OG AKTUALITET

I de senere år har det danske ejendomsmarked været præget af stor aktivitet med en historisk høj transaktionsvolumen, og opsvinget kan blandt andet tilskrives såvel danske som udenlandske køb og salg af fast ejendom i Danmark.<sup>1</sup> Den store aktivitet på transaktionsmarkedet omfatter også grunde, og der blev overdraget grunde for omtrent 4 milliarder kr. i 2020 ud af en samlet transaktionsvolumen på omtrent 71 milliarder kroner i 2020.<sup>2</sup> Som et naturligt led i realiseringen af visse ejendomsudviklingsprojekter er det en forudsætning, at der i den indledende fase af projektudviklingen erhverves et areal til det fremtidige byggeri.

Den beliggenhed, der kan danne grundlag for ejendomsudviklingsprojekter vil typisk være køb eller salg af 1) et grundstykke, som ikke er bebygget, eller 2) en ejendom, hvor der på ejendommen er bestående bygningsmasse, som udgør en begrænset værdi.<sup>3</sup> Som følge af den begrænsede værdi af den eksisterende bygningsmasse, er det en forudsætning for den videre projektudvikling, at den eksisterende bygningsmasse enten helt eller delvist nedrives eller ombygges. Det kan også tænkes, at den eksisterende bygningsmasse har en mere substantiel værdi, men hvor det på trods heraf er mere rentabelt af foretage nedrivning med henblik på at realisere et nyt byggeri. Disse transaktioner har aktualiseret en række momsmæssige problemstillinger.

Udgangspunktet i momsloven<sup>4</sup> (herefter ”ML”) er, at levering af fast ejendom er fritaget for moms, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9. Med vedtagelsen af lov nr. 520 af 12/6 2009 om ændring af lov om merværdiafgift og lov om afgift af lønsum m.v. blev der imidlertid indført en markant undtagelse til udgangspunktet om momsfrigørelse, hvorefter levering af *nye* bygninger eller levering af *nye bygninger med tilhørende jord*<sup>5</sup> samt *byggegrunde* blev pålagt momspligt, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra a og b.<sup>6</sup> Denne lovændring trådte i kraft den 1. januar 2011.

Levering af fast ejendom, herunder kvalifikationen af *byggegrunde* over for *bebygget fast ejendom*, har i momsretlig praksis vist sig at give anledning til aktuel retlig usikkerhed og principielle afgrænsningsproblematikker. En af de typer af transaktioner, der har skabt grundlaget for usikkerheden, udspringer navnlig af spørgsmålet om, hvorvidt en transaktion indeholdende et eller flere arealer med bestående bygningsmasse skal kvalificeres som en momsfrigørelse af en *bebygget fast ejendom* eller en momspligtig overdragelse af en *byggegrund*. Den netop præsenterede problemstilling er ikke ny i momsretlig henseende, men der er til stadighed visse dele af problemstillingen, der er uafklarede og under alle omstændigheder behæftet med tvivl. Selvom problemstillingen ikke er ny, har to afgørelser fra Landsskatteretten<sup>7</sup> skabt aktuel debat. Det er herefter aktuelt at forsøge at fastlægge, hvilke momenter, der er afgørende for sondringen mellem *bebygget fast ejendom* og *byggegrunde*.

<sup>1</sup> Thurø, Nicholas (Cushman & Wakerfield): *2021 overgik 2017 – historisk høj transaktionsvolumen*, 6. januar 2022.

<sup>2</sup> Thurø, Nicholas (Cushman & Wakerfield): *Transaktionsvolumen for 2020 steg overraskende med 16 %*, 11. januar 2021.

<sup>3</sup> Buch Vestergaard, Anders og Møller, Jacob (red.): *Projektudvikling af fast ejendom*, 1. udgave., s. 34.

<sup>4</sup> Lovbekendtgørelse nr. 1021 af 26. september 2019 om merværdiafgift.

<sup>5</sup> Begrebet ”bebygget fast ejendom” vil i afhandlingen blive anvendt som betegnelse for en momsfrigørelse af bygninger, der ikke er nye, jf. momsbekendtgørelsens § 53, stk. 2, modsætningsvis. Der forstås således momsfrigørelse af ”gamle” bygninger, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9.

<sup>6</sup> Det fremgår af de almindelige bemærkninger til implementeringsloven (Forslag til Lov om ændring af lov om merværdiafgift og lov om afgift af lønsum m.v. (Lovforslag nr. L 203)) som fremsat af skatteministeren den 22. april 2009, at de danske regler med vedtagelsen bringes i overensstemmelse med reglerne i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (momssystemdirektivet).

<sup>7</sup> Jf. SKM.2022.113.LSR og SKM.2022.118.LSR.

På den anførte baggrund er afhandlingens hovedformål således at bidrage til fastlæggelsen af gældende ret på området, herunder ved den praktiske momsmæssige kvalifikation af udvalgte transaktioner med fast ejendom, og dermed give et bidrag til at mindske den retlige usikkerhed på området.

Afhandlingen behandler beslægtede problemstillinger, herunder den overordnede afgrænsning af begrebet *byggegrund* i momsretlig henseende, ligesom afhandlingen behandler den konkrete problemstilling omhandlende hvornår en ikke-afgiftspligtig person foretager handlinger, der gør, at han i en konkret henseende vil blive anset som en afgiftspligtig person omfattet af ML.

## 2. PROBLEMFORMLERING

*Del 1: Afhandlingen foretager en overordnet afgrænsning af begrebet "byggegrund".*

*Del 2: Afhandlingen behandler spørgsmålet om, hvorvidt en transaktion indeholdende et eller flere arealer med bestående bygningsmasse under visse omstændigheder skal kvalificeres som en momsfritaget overdragelse af en bebygget fast ejendom eller en momspligtig overdragelse af en byggegrund.*

*Del 3: Afhandlingen behandler endvidere den konkrete situation, hvor en person, der ellers ikke anses for at være en afgiftspligtig person efter ML § 3, foretager handlinger, der medfører, at personen alligevel i en konkret henseende skal anses som en afgiftspligtig person.*

## 3. METODEMÆSSIGE OVERVEJELSER OG RETSKILDER

Nærværende afhandling er udarbejdet med afsæt i den retsdogmatiske metode. Retsdogmatikkens hovedformål er at *beskrive og analysere* gældende ret i samtiden (*de lege lata*).<sup>8</sup> Formålet med afhandlingen er således at besvare de under afsnit 2 præsenterede problemstillinger ved at beskrive og analysere gældende ret.

Grundlaget for fremstillingen af gældende ret udgøres af retskilder.<sup>9</sup> Dansk momsret er EU-harmoniseret, hvorefter de danske regler om moms er en implementering af EU-reglerne på området.<sup>10</sup> Det fælles momssystem udgøres således af momssystemdirektivet<sup>11</sup> (herefter "MSD"), der er implementeret i den danske momslov, jf. note 6 ovenfor. EU-harmoniseringen medfører, at ML skal fortolkes EU-konformt. Herved forstås, at ML skal fortolkes i overensstemmelse med formålet i MSD.<sup>12</sup> EU-Domstolen har endvidere faststået, at EU-retten har forrang frem for national ret. Ved anvendelse af

---

<sup>8</sup> Munk-Hansen, Carsten: *Retsvidenskabsteori*, 3. udgave, s. 70 ff.

<sup>9</sup> Ewald, Jens: *Juridisk teori, metode og videnskab*, s. 30 ff.

<sup>10</sup> Jf. Lind Johansen, Flemming: *Momssystemdirektivet*, 1. udgave.

<sup>11</sup> Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværafgiftssystem.

<sup>12</sup> Thygesen, Jette: *Grundlæggende momsretlige principper*, 2. udgave, s. 16. Det skal bemærkes, at det ligger udenfor rammerne af denne afhandling at beskrive forholdet mellem national ret og EU-retten.

praksis som retskilde på dette område anses EU-Domstolen for at have væsentlig indflydelse på normeringen af gældende ret.<sup>13</sup> Afhandlingen inddrager MSD, ML og moms bekendtgørelsen<sup>14</sup> som retskilder, ligesom afhandlingen inddrager dansk administrativ praksis samt praksis fra EU-Domstolen. Det skal bemærkes, at praksis fra EU-Domstolen har en betydelig præjudikatværdi.<sup>15</sup>

Ved analysen af sag C-71/18, KPC Herning inddrages generaladvokatens forslag til afgørelse som et moment i afhandlingens argumentation for gældende ret. Det bemærkes dog, at sådanne udtalelser på et retskildeværdimæssigt niveau, ikke har karakter af domme, og således ikke kan tillægges lige så stor vægt. Udtalelserne vil dog illustrere problemstillingen på en vægtig måde.<sup>16</sup>

SKAT's juridiske vejledning<sup>17</sup> vil også blive inddraget til at belyse gældende ret. Vejledninger er ikke bindende, og indholdet er af orienterende karakter. Vejledninger er derfor ikke en egentlig retskilde<sup>18</sup>. Den juridiske vejledning har dog stor praktisk betydning, og vejledningen giver udtryk for Skatteforvaltningens opfattelse af gældende ret.<sup>19</sup>

Under problemformuleringens del 3 inddrages enkelte dele af svensk ret som komparativt element med henblik på at underbygge og dokumentere synspunkterne i afhandlingen.<sup>20</sup>

Endelig inddrages juridiske artikler og litteratur til illustration af forskellige retsopfattelser. Disse publikationer er ikke retskilder, men de fungerer som støtte til at belyse gældende ret.

#### 4. EMNEUDDYBNING OG DISPOSITION FOR AFHANDLINGEN

Nærværende afhandling omhandler moms ved salg af fast ejendom, herunder med et overordnet fokus på den momsmæssige behandling af byggegrunde. I forlængelse af de indledende afsnit, jf. afsnit 1-3 følger i afsnit 5 en overordnet afgrænsning for afhandlingen. Herefter følger under afsnit 6 en undersøgelse af begrebet *byggegrund*, hvor udvalgte domme gennemgås med henblik på at fastlægge begrebets rammer. Dette område er karakteriseret ved, at ikke alle jordstykker/arealer udgør byggegrunde, idet moms bekendtgørelsen opstiller kriterier for, hvornår der foreligger en byggegrund i momsretlig henseende. Det er derfor afgørende at fastlægge de definatoriske rammer for begrebet *byggegrund*, idet overdragelse af byggegrunde er momspligtige, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra b.

Herefter følger i afsnit 7 en beskrivelse og analyse af under hvilke omstændigheder et areal med bestående bygningsmasse skal kvalificeres som en moms fritaget overdragelse af en *bebygget fast ejendom* eller en momspligtig overdragelse af en *byggegrund*. Dette felt er karakteriseret ved, at sondringen mellem *bebygget fast ejendom* og *byggegrunde* også er en sondring mellem moms fritagelse og momspligt, hvilket har stor økonomisk betydning. Det forudsættes under afsnit 7, at momsloven finder anvendelse. Hovedvægten af afhandlingen er reserveret til denne problemstilling, og problemstillingen undersøges og analyseres i lyset af praksis fra EU-Domstolen og dansk administrativ praksis. Denne sondring er forbundet med retlig usikkerhed. Den retlige usikkerhed skyldes blandt andet

<sup>13</sup> Se for en generel fremstilling, Engsig Sørensen, Karsten: *EU-retten*, 7. reviderede udgave, s. 101 ff.

<sup>14</sup> Bekendtgørelse 2021-11-30 nr. 2246 om merværdiafgift (moms bekendtgørelsen)

<sup>15</sup> Engsig Sørensen, Karsten: *EU-retten*, 7. reviderede udgave, s. 101 ff.

<sup>16</sup> Jf. Neergaard, Ulla og Nielsen, Ruth: *EU-retten – fri bevægelighed*, 4. udgave, s. 18.

<sup>17</sup> Jf. Den juridiske vejledning 2023-1.

<sup>18</sup> Jf. Evald, Jens: *At tænke juridisk*, 5. udgave, s. 21 ff.

<sup>19</sup> Jf. den juridiske vejledning 2023-1 under afsnittet ”Bindende virkning”.

<sup>20</sup> Evald, Jens: *Juridisk teori, metode og videnskab*, s. 177, ff.

forholdet mellem EU-Domstolens praksis overfor dansk administrativ praksis, som i flere tilfælde har vist sig at være forskellig. Derudover kan det konstateres, at der på et nationalt plan er forskellighed i retsopfattelserne mellem Skattestyrelsen og Landsskatteretten. Denne forskellighed har resulteret i en lav grad af retlig forudberegnelighed på dette område.<sup>21</sup>

Behandlingen af denne problemstilling har således til formål at fastlægge gældende ret på området og herved anskueliggøre de overordnede retningslinjer for, hvilke momenter, der skal indgå i den momsmæssige kvalifikation af *bebygget fast ejendom* over for *byggegrunde*. Afhandlingens endelige stillingtagen til gældende ret på baggrund af de i afhandlingen inddragne retskilder vil blive behandlet til sidst i afsnit 7.

I afsnit 8 behandles problemstillingen vedrørende afgiftspligtige personer. Det undersøges hvor grænsen går for, hvornår en ikke-afgiftspligtig person, foretager sådanne handlinger i relation til fast ejendom, herunder byggegrunde, at han i en konkret situation skal anses for at være en afgiftspligtig person efter ML § 3, stk. 1.

Hvis det antages, at der foreligger en byggegrund, bliver det således afgørende at bestemme, om sælgeren er omfattet af momslovens anvendelsesområde. Det skyldes, at forudsætningen for, at det bliver aktuelt at drøfte momspligt på en given transaktion er, at transaktionen gennemføres af en fysisk eller juridisk person i dennes egenskab af en afgiftspligtig person, jf. ML § 3, stk. 1.<sup>22</sup>

Det er en vigtig problemstilling, idet det ikke på forhånd kan udelukkes, at en person, der ellers ikke anses for at være en afgiftspligtig person, foretager handlinger, der medfører, at personen alligevel i en specifik henseende må anses for at være en afgiftspligtig person.<sup>23</sup>

Slutteligt følger under afsnit 9 en samlet konklusion på afhandlingens problemformulering. I afsnit 10 fremgår referenceliste, forkortelser samt bilag. Henset til afhandlingens omfang vil ordlyden af det relevante retsgrundlag for den juridiske analyse være gengivet i fuld længde under bilag 1-3.

## 5. AFGRÆNSNING

Der er til problemformuleringens del 1, 2 og 3 knyttet en række beslægtede problemstillinger. Af hensyn til afhandlingens omfang har det imidlertid været nødvendigt at fortage visse til- og fravalg. Disse problemstillinger skal kort omtales, hvorefter læseren vil blive præsenteret for uddybende litteratur.

Det er som nævnt en forudsætning for momspligt ved levering af byggegrunde, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra b, at sælger er en afgiftspligtig person i henhold til ML § 3, stk. 1. Afhandlingen foretager

---

<sup>21</sup> EU-domstolens dom i sag C-71/18, KPC Herning førte til, at Skattestyrelsens hidtidige praksis blev underkendt, hvilket førte til en national praksisændring, jf. således styresignal SKM2020.238.SKTST. Af nyere praksis kan nævnes SKM2022.118.LSR og SKM2022.113.LSR, der udfordrer såvel EU-Domstolens praksis som Skattestyrelsens praksis efter C-71/18, KPC Herning, jf. herom afsnit 7. Se også Elgaard Egholm, Karina m.fl. i *Momsloven 50 år*, 1. udgave, s. 55 ff.

<sup>22</sup> Thygesen, Jette: Grundlæggende momsretlige principper, 2. udgave, s. 36 ff.

<sup>23</sup> Jf. eksempelvis de forenede sager C-180/10 og C-181/10, Slaby og Kuc, præmis 51.

dog ikke en generel fremstilling af begrebet ”afgiftspligtig person”<sup>24</sup> ud over, hvad der konkret indrages under behandlingen af problemformuleringens del 3. Det er nærliggende at behandle holdingselskaber i relation til problemformuleringens del 3, idet holdingselskaber alene besidder ejerandele i driftsselskaber og derfor som udgangspunkt ikke er involveret i aktiviteten i driftsselskaberne. Holdingselskabers natur har derfor betydning for, om et sådant selskab kan anses som en afgiftspligtig person. Af omfangsmæssige årsager behandles denne del dog ikke.<sup>25</sup>

Afhandlingen behandler endvidere ikke momslovens generelle anvendelsesområde, ligesom afhandlingen ikke behandler grundlæggende momsretlige begreber, herunder ”levering” og ”afgiftspligtige transaktioner.”<sup>26</sup>

Afhandlingen behandler blandt andet den momsmæssige kvalifikation af fast ejendom i forbindelse med overdragelse. Konkret omhandler analysen sondringen mellem *bebygget fast ejendom* og *byggegrunde* i en overdragelsessituation. Afhandlingen behandler derimod ikke lignende problemstillinger, herunder udlejning af fast ejendom i momsretlig henseende.<sup>27</sup>

Afhandlingen berører kort forholdet mellem EU-retten og national ret samt EU-retlige principper under afsnit 3. Forfatteren er opmærksom på, at der knytter sig væsentlige diskussionsområder til EU-rettens virkning i national ret, og principperne vil således sporadisk blive omtalt i afhandlingen. Det falder dog udenfor rammerne af afhandlingen at foretage en nærmere redegørelse for EU-rettens virkning i national ret.<sup>28</sup>

## 6. OVERORDNET AFGRÆNSNING AF BEGREBET ”BYGGEGRUND”

### 6.1 DEFINITION

I det følgende afsnit behandles begrebet ”byggegrund”, herunder spørgsmålet om, hvornår et grundstykke definatorisk udgør en byggegrund i momsretlige henseende. Denne diskussion er forskellig fra denne afhandlings kerneområde som behandles under afsnit 7, nemlig spørgsmålet om, hvornår et areal med bestående bygningsmasse skal kvalificeres som en moms fritaget overdragelse af *bebygget fast ejendom* henholdsvis momspligtig overdragelse af en *byggegrund*.

Det fremgår af MSD art. 12, 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*”. Bestemmelsen tildeler de enkelte medlemsstater en kompetence til at definere begrebet byggegrund, men den retlige ramme inden for hvilken medlemsstaterne kan definere begrebet, skal være i overensstemmelse med bagvedliggende formål i MSD.<sup>29</sup> Danmark har ved moms bekendtgørelsens § 55, stk. 1, defineret begrebet ”byggegrund”. Det fremgår således af bestemmelsen:

---

<sup>24</sup> Se Loftager Jørgensen, Lars m.fl.: *Momsloven med kommentarer og EU-henvisninger*, 5. udgave, s. 51 ff. og Thygesen, Jette: *Grundlæggende momsretlige principper*, 2. udgave, s. 36 og Juridisk vejledning afsnit D.A.3.

<sup>25</sup> Se Pedersen Engers, Søren: *Moms og fast ejendom*, 2. udgave, s. 23 in fine, samt sag C-60/90, *Polysar*, præmis 17.

<sup>26</sup> Se hertil Loftager Jørgensen, Lars m.fl.: *Momsloven med kommentarer og EU-henvisninger*, 5. udgave.

<sup>27</sup> Se hertil Engers Pedersen, Søren: *Moms og fast ejendom*, 2. udgave, s. 69 ff.

<sup>28</sup> For en uddybning heraf henvises til Engsig Sørensen, Karsten m.fl.: *EU-retten*, 7. reviderede udgave, kap. 4.

<sup>29</sup> Denne del beskrives under det følgende afsnit.

*”Ved en byggegrund i momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra b, forstås et ubebygget areal, som efter lom om planlægning eller forskrifter udstedt i medfør heraf er udlagt til formål, som muliggør opførelse af bygninger, jf. § 53 i denne bekendtgørelse.”* (min understregning).

Det følger af ordlyden af bestemmelsen, at to kriterier skal være opfyldt for, at der foreligger en byggegrund. For at kunne kvalificere et areal som en byggegrund, bliver det afgørende 1), at arealet er ubebygget og 2), at arealet efter planloven<sup>30</sup> eller forskrifter udstedt i medfør planloven er udlagt til formål, som muliggør opførelse af bygninger.

I dette afsnit vil bestemmelsens kriterie om *”muliggørelse af opførelse af bygninger”* blive indgående behandlet. Som tidligere nævnt er det alene byggegrunde, der er omfattet af momspligten, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra b. Dette betyder ikke, at overdragelse af ubebyggede arealer definatorisk er omfattet af momspligten. I momsmæssig henseende bliver det afgørende således at sondre mellem byggegrunde og andre *ubebyggede arealer*, der ikke muliggør opførelse af bygninger. For sidstnævnte kategori gælder, at disse ikke er omfattet af momspligten.<sup>31</sup>

Det forhold, at MSD tillægger medlemsstaterne kompetence til at definere begrebet *”byggegrund”* medfører naturligt, at der ikke findes en fælles EU-retlig definition af begrebet *”byggegrund”*. Da Danmark har udnyttet kompetencen, vil følgende afgrænsning fortrinsvist blive baseret på dansk administrativ praksis, idet denne praksis følger den danske bestemmelse i momsbekendtgørelsens § 55, stk. 1. Den danske administrative praksis er dog funderet på EU-Domstolens domme<sup>32</sup> og EU-Domstolen har gennem sin øvrige praksis generelt præciseret, hvordan medlemsstaterne skal fortolke begrebet *”byggegrund”* og det bagvedliggende formål med bestemmelserne i MSD. Denne praksis vil blive kort omtalt i det følgende.

Det afgørende for EU-Domstolen er ifølge praksis, at momsfrigagelsen kun skal omfatte ubebyggede grunde, der ikke er beregnet til opførelse af en bygning, jf. MSD art. 135, stk. 1, litra k. EU-domstolen har således i sagen C-461/08, Don Bosco, blandt andet udtalt, at formålet med art. 135, stk. 1, litra k, udelukkende er at momsfrigage levering af ubebyggede grunde, der ikke er bestemt til at tjene til opførelse af en bygning.<sup>33</sup> Denne praksis bygger på EU-Domstolens tidligere afgørelser, herunder sagen C-468/93, Gemeente Emmen. Det fremgår af dommen, at medlemsstaterne altid skal foretage en vurdering under iagttagelse af formålet med MSD art. 135, stk. 1, litra k), nemlig at en afgiftsfritagelse kun omfatter ubebyggede grunde, der ikke er beregnet til opførelse af bygninger.<sup>34</sup> Det betyder således, at kvalifikation af, hvornår der foreligger en byggegrund, skal følge formålet i MSD.

Fritagelsesbestemmelsen i MSD art. 135, stk. 1, litra k, er en undtagelse til udgangspunktet om, at levering af byggegrunde er momspligtige. Det er i den forbindelse fastslået, at sådanne undtagelser skal fortolkes strengt.<sup>35</sup> Den kan udledes, at undtagelser til udgangspunktet om momspligt, skal fortolkes strengt, og nedenstående praksis illustrerer da også, at rammen for at undtage arealer fra momspligt er ganske smal.

---

<sup>30</sup> Lovbekendtgørelse nr. 1157 af 1. juli 2020 om planlægning.

<sup>31</sup> Jf. Juridisk vejledning, afsnit D.A.5.9.5.

<sup>32</sup> Ibid.

<sup>33</sup> Jf. sag C-461/08, Don Bosco, præmis 43.

<sup>34</sup> Jf. sag C-468/93, Gemeente Emmen, præmis 24-25.

<sup>35</sup> Jf. Juridisk Vejledning, afsnit D.A.5.9.5 *”Momspligt ved levering af byggegrunde”* og sag C-543/11, Woningstichting Maasdriel, præmis 27.

Kriteriet om, at det pågældende areal skal være udlagt til formål, som muliggør opførelse af bygninger udelukker, at visse arealer overhovedet kan kvalificeres som byggegrunde. I det følgende er ubebyggede arealer, der som følge af deres karakter ikke kan kvalificeres om byggegrunde iht. momsbehandlingens § 55, stk. 1, inddelt i udvalgte kategorier. Arealer i udviklingsfaser, lokalplanens betydning for arealets anvendelse, fredningsområder og den faktiske mulighed for at opføre bygninger, vil blive behandlet i det følgende.

## 6.2 BEGREBET ”BYGGEGRUND”

### 6.2.1 AREALER I UDVIKLINGSFASER OG BETYDNINGEN AF LOKALPLANER

Skatterådet har i et bindende svar, SKM2010.807.SR, besvaret en række spørgsmål fra en kommune vedrørende dennes salg af arealer, og Skatterådets afgørelse er illustrerende for, hvilke arealer, der ikke udgør en byggegrund. Det fremgår af det bindende svar, at arealer i en udviklingsfase, der er udlagt til byudvikling med rammebestemmelser ikke muliggør opførelse af bygninger. Det samme gælder arealer, der har karakter af såkaldte perspektivarealer.<sup>36</sup> Disse arealer – og de formål arealerne er udlagt til – stemmer således ikke overens med definitionen af en byggegrund, og skal følgelig ikke anses for at være byggegrunde.<sup>37</sup> Dette resultat skyldes, at perspektivarealer kan være arealer, der er tiltænkt en bestemt anvendelse, eksempelvis et boligområde, men som alene tilkendegiver en kommunes intentioner for de pågældende arealer samt fremtidige planer om at realisere diverse målsætninger.

Skatterådet præciserer endvidere i det bindende svar, at det først er ved vedtagelse af en lokalplan, at opførelse af bygninger på et areal bliver muliggjort, og først på dette tidspunkt vil det pågældende areal som udgangspunkt blive anset som en byggegrund.<sup>38</sup> Det giver god mening idet vedtagelse af en lokalplan medfører, at det bliver konkretiseret, hvad de pågældende arealer vil blive udlagt til.

Der gælder imidlertid en undtagelse til, at det først er ved vedtagelse af en lokalplan, at opførelse af bygninger på et areal bliver muliggjort. Dette fremgår således udtrykkeligt af den nyere afgørelse fra Landsskatteretten, SKM2022.519.LSR, som omhandler et selskabs salg af en ejendom. Klager gjorde blandt andet gældende, at der ikke var tale om salg af en byggegrund, idet der på overdragelsestidspunktet ikke var vedtaget en endelig lokalplan. Klageren påberåbte sig den ovenfor behandlede afgørelse, SKM2010.807.SR.

Landsskatteretten fandt i SKM2022.519.LSR, at ejendommen på overdragelsestidspunktet skulle kvalificeres som en byggegrund. Der blev lagt vægt på, at der var tale om et ubebygget areal, som lå i en byzone i et allerede bebygget område. Ejendommen var derfor allerede udlagt til formål som muliggjorde opførelse af bygninger. Klager havde dermed ikke dokumenteret, at den konkrete ejendom på trods heraf ikke kunne bebygges. Det forhold, at der ikke var vedtaget en endelig lokalplan kunne således ikke føre til et andet resultat end at arealet skulle anses for en byggegrund.<sup>39</sup>

---

<sup>36</sup> Planlovens § 15, stk. 2, indeholder bestemmelser om, hvad der kan optages bestemmelser om i lokalplanen, eksempelvis bestemmelser om områdets fremtidige anvendelse.

<sup>37</sup> SKM.2010.807.SR, s. 3.

<sup>38</sup> Ibid.

<sup>39</sup> SKM.2022.519.LSR, s. 6.

## 6.2.2 AREALER MED FREDNING OG DEN FAKTISKE MULIGHED FOR BEBYGGELSE

I dansk administrativ praksis er der taget stilling til, hvorvidt arealer, der er undergivet fredningsser- vitutter og lignende opfylder kriterierne i moms bekendtgørelsens § 55, stk. 1.

Det fremgår af SKM.2012.241.SR, at Skatterådet ikke anser arealer, der er undergivet fredning for byggegrunde, idet disse arealer i sagens natur ikke må bebygges. En fredning medfører således som udgangspunkt, at arealet ikke muliggør opførelse af bygninger, jf. moms bekendtgørelsens § 55, stk. 1. I den konkrete sag var der tale om en moderejendom, hvor der skulle udstykkes en bebygget parcel fra moderejendommen. Der skulle ikke afregnes moms af den del af købesummen, der vedrørte de til modejendommen hørende jordstykker/matrikler, idet arealerne var fredede og derfor ikke måtte bebygges. Det er væsentligt at bemærke, at der skal foreligge selvstændig matrikulering i tilfælde, hvor der hæfter en fredning på den samlede ejendom. Såfremt arealet ikke er selvstændigt matrikuleret, vil det principielt være muligt at opføre bygninger på en del af arealet.<sup>40</sup> Det kan herefter fastslås, at arealer, der er undergivet fredning og er selvstændigt matrikuleret, ikke kan anses som byggegrunde, idet fredningen medfører, at der ikke er mulighed for bebyggelse.

Dette resultat blev bekræftet i SKM2013.659.SR, som blandt andet omhandlede en kommunes spørgsmål i forbindelse med forskellige former for afståelse af kommunale arealer, der skulle eksproprieres til en anden myndighed. Skatterådet fandt, at en fredsskov – hvorved forstås en skov, der er udlagt til skovbrug og beskyttet mod rydning etc. – ikke kan anses som en byggegrund. Ikke overraskende fandt Skatterådet således, at arealet ikke er udlagt til formål som muliggør opførelse af bygninger.

Det er dog vigtigt at fremhæve, at såfremt der foreligger en mulighed for at opnå en dispensation til en på en ejendom hvilende fredning, vil det ikke på forhånd være udelukket, at arealet ikke muliggør opførelse af bygninger. Det fremgår eksempelvis af SKM.2013.72.SR, at det pågældende areal i sagen var omfattet af miljøbeskyttelseslovens regler om strandbeskyttelse, og spørger oplyste, at der blev nægtet byggetilladelse. Skatterådet fandt imidlertid, at arealet opfyldte moms bekendtgørelsens definition af byggegrund. For Skatterådet var det afgørende, at lokalplanen for området ikke udelukkede, at grunden kunne bebygges, idet det var muligt at dispensere fra lokalplanen og herved for strandbeskyttelsen på ejendommen. Afgørelsen illustrerer, at arealets reelle muliggørelse af bebyggelse fortolkes strengt. Det er denne afhandlings opfattelse, at selv hvis der ikke er sandsynlighed for, at arealet vil blive bebygget, skal det på objektivt grundlag vurderes om det pågældende areal opfylder betingelserne i moms bekendtgørelsens § 55, stk. 1.

At et areal muliggør opførelse af bygninger og derfor kan anses for en byggegrund, kan eksemplificeres ved arealer, der er beliggende i en landzone. Såfremt der gives landzonetilladelse, vil arealet herefter muliggøre opførelse af bygninger.<sup>41</sup> Det er således denne afhandlings opfattelse, at der altid skal foretages en vurdering af, om et areal reelt muliggør opførelse af bygninger.

Det skal bemærkes, at ovenstående administrative praksis er udvalgt med henblik på at afgrænse begrebet ”byggegrund”, og at der findes yderligere praksis til at afgrænse begrebet. Henset til afhandlings omfang, er ovenstående derfor ikke udtryk for en udtømmende behandling af praksis.

---

<sup>40</sup> Se dette tilfælde i SKM.2013.65.SR, hvor der på ejendommen var to arealer, hvoraf det ene areal var omfattet af naturbeskyttelsesloven. De to arealer var ikke matrikuleret selvstændigt, hvorfor Skatterådet fandt, at det var tale om en byggegrund, idet en del af det samlede areal muliggjorde opførelse af bygninger, jf. afgørelsens s. 3.

<sup>41</sup> Jf. Juridisk vejledning, afsnit D.A.5.9.5

### 6.2.3 BETYDNINGEN AF BEGREBET "BYGNING"

Begrebet "bygning" defineres i momsbekendtgørelsens § 53, stk. 1, 1. pkt., som "grundfaste konstruktioner, som er færdiggjorte til de formål, de er bestemt til." Bestemmelsen i MSD art. 12, stk. 2, definerer "bygning" som følger: "Ved anvendelsen af stk. 1, litra a), forstås ved "bygning" enhver grundfast konstruktion".

Med udgangspunkt i momsbekendtgørelsens § 55, stk. 1, er et af de afgørende kriterier, at det pågældende areal skal muliggøre opførelse af bygninger for at kunne anses som en byggegrund i momsmæssig forstand. Ved kvalifikationen af, om et areal så faktisk også muliggør opførelse af bygninger, må der henses til, at bygningsbegrebet fortolkes bredt.<sup>42</sup> Bygningsbegrebet<sup>43</sup> omfatter ikke alene traditionelle bygninger såsom huse, etageejendomme og lagerbygninger. Begrebet omfatter også vejanlæg, parkeringspladser, transformatorstationer og vindmøller.<sup>44</sup> Bygningsbegrebets brede anvendelsesområde får herefter betydning for, om et areal muliggør opførelse af bygninger. Som eksempel kan nævnes et ubebygget areal, hvor størrelsen af arealet ikke nødvendigvis tilsiger, at der kan opføres bygninger. I denne sammenhæng må det erindres, at i kraft af bygningsbegrebets brede anvendelsesområdet, kan selv små og utraditionelle bygninger (transformatorstation) karakteriseres som bygninger, og dermed kan arealet muliggøre opførelse af bygninger.

### 6.3 SAMMENFATNING

En afgrænsning af begrebet "byggegrund" i momsretlig henseende bør tage sit udgangspunkt i momsbekendtgørelsens § 55, stk. 1, hvorefter det afgørende for, om der definatorisk foreligger en byggegrund er, om et areal er 1) ubebygget og 2), om arealet muliggør opførelse af bygninger.

EU-Domstolen har i sin praksis fastslået, at momsfratagelsen i MSD art. 135, stk. 1, litra k) alene har til formål at momsfritage ubebyggede arealer, der ikke muliggør opførelser af bygninger. Det har efter denne afhandlings opfattelse den betydning, at kriteriet i momsbekendtgørelsens § 55, stk. 1 om "muliggør opførelse af bygninger" skal fortolkes ganske snævert. Med andre ord må det afgørende være, om et areal reelt set kan bebygges. Dette kan eksemplificeres ved arealer, der er undergivet fredning. På trods af, at udgangspunktet er, at disse arealer ikke muliggør opførelse af bygninger, vil arealet stadig skulle kvalificeres om en byggegrund, såfremt der kan opnås dispensation på grunden.

Fra administrativ praksis kan det udledes, at det ikke er afgørende for vurderingen, at en der nægtes byggetilladelse for et bestemt areal, og at arealet derfor ikke vil blive bebygget. Det er derimod afgørende, at arealets karakter i sig selv tilsiger, at arealet kan bebygges. Der er dog klart, at der er arealer, der falder uden for den definatoriske ramme af momsbekendtgørelsens § 55, stk. 1. I den forbindelse kan særligt plangrundlaget få betydning. Perspektivarealer, rammearealer og fredede arealer, der er selvstændigt matrikuleret, vil ikke som udgangspunkt muliggøre opførelse af bygninger.

---

<sup>42</sup> Jf. Juridisk vejledning, afsnit D.A.5.9.2.2 og Edlund, Hans Henrik og Mehl, Rasmus (red.): *Ejendomme 2 – skatter og afgifter*, 1. udgave s. 191.

<sup>43</sup> Fast ejendom, herunder bygninger, er defineret i forordning art. 13b i forordning nr. 282/2011, og bestemmelsen trådte i kraft i 2017. Artikel 13b udgør derfor en fælles EU-retlig definition af "fast ejendom". Afhandlingen foretager ikke en videre analyse af begrebet "fast ejendom".

<sup>44</sup> Jf. Juridisk vejledning, afsnit 5.9.2.2.2.

## 7. SONDRINGEN MELLEM BEBYGGET FAST EJENDOM OG BYGGEGRUNDE

### 7.1 PRÆSENTATION AF PROBLEMSTILLINGEN

Som det fremgår af momsbekendtgørelsens § 55, stk. 1, er ét af to kriterier for, at et areal kan kvalificeres som en byggegrund, at arealet er *ubebygget*. En naturlig sproglig og semantisk forståelse af ordet *ubebygget* tilsiger efter denne afhandlings opfattelse, at såfremt der ikke er bebyggelse på arealet, vil arealet udgøre en byggegrund, der er omfattet af momspligten. Det er dog under forudsætning af, at det pågældende areal i øvrigt lader sig kvalificere som en byggegrund, jf. afsnit 6. Vurderingen af om en et areal med bestående bygningsmasse skal kvalificeres som en *bebygget fast ejendom* eller en *byggegrund*, har i praksis vist sig at være ganske kompliceret. Der vil således i det følgende blive præsenteret momenter og faktorer, der kan medføre, at et areal med eksisterende bygningsmasse under visse omstændigheder skal kvalificeres som en *byggegrund*.

Genstanden for følgende afsnit er således afhandlingens forsøg på at fastlægge gældende ret i relation til spørgsmålet om, hvorvidt en transaktion mellem en sælger og en køber indeholdende et areal med bestående bygningsmasse skal kvalificeres som en moms fritaget overdragelse af en *bebygget fast ejendom* eller en momspligtig overdragelse af en *byggegrund*.

Som tidligere anført er levering af fast ejendom, herunder *byggegrunde* og *bebygget fast ejendom* karakteriseret ved, at den ene transaktion er momspligtig, mens den anden er moms fritaget. ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra b, pålægger således overdragelse af byggegrunde momspligt. Momspligten omfatter også overdragelse af nye bygninger med tilhørende jord, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra a. Med henvisning til momsbekendtgørelsens § 53, stk. 2, følger det modsætningsvist af bestemmelsen, at overdragelse af *bebygget fast ejendom*, hvor bygningerne ikke er nye, anses som en fast ejendom, der kan overdrages momsfrit. Der henvises til bilag 1, 2 og 3, hvor de relevante bestemmelser i MSD, ML og momsbekendtgørelsen er citeret.

### 7.2 UDVIKLING I PRAKSIS OG OVERBLIK

I overblikksform skal det nævnes, at der over tid har været lagt vægt på vidt forskellige faktorer ved sondringen mellem byggegrunde og bebygget fast ejendom. Det skal ikke på forhånd afvises, at momenterne fortsat kan have betydning for den momsmæssige kvalifikation af fast ejendom, ligesom det skal nævnes, at vurderingen af byggegrunde contra bebygget fast ejendom ikke alene er gjort på baggrund af ét enkeltstående moment. De følgende momenter illustrerer dog meget godt, hvilken kvalifikationstvív, der har været blandt de retsanvendende aktører.<sup>45</sup>

Der har blandt andet været lagt vægt på (I) parternes formål med det pågældende areal<sup>46</sup>, (II) parternes objektive hensigt ved den konkrete ejendomsoverdragelse,<sup>47</sup> (III) at det er en forudsætning for moms fritaget overdragelse af bebygget fast ejendom, at ejendommen er fuldt funktionsdygtig<sup>48</sup> samt (IV)

---

<sup>45</sup> Se også Thygesen, Jette: *Lad hønsehuset så – bebygget fast ejendom contra byggegrund i momsmæssig henseende*, SR.2022.0207.

<sup>46</sup> Se eks. SKM.2011.45 SR. Et areal var bebygget, men den fremtidige anvendelse af bebyggelsen opfyldte ikke lokalplanens formål.

<sup>47</sup> Se bl.a. Skattestyrelsens nu historiske styresignal (SKM2017.27.SKAT), hvor der henvises til sag C-543/11, Wonings-tichting Maasdriel, præmis 35 og 36.

<sup>48</sup> Se bl.a. sag C-71/18, KPC Herning og Skattestyrelsens styresignal (SKM2020.238.SKTST), hvor Skattestyrelsen – med henvisning til sag C-71/18, KPC Herning – udleder et krav om, at bygning skal være fuldt funktionsdygtig for at kunne sælges uden moms. Der kan som eksempel henvises til SKM2020.171.SR, hvor Skatterådet lagde afgørende vægt på, at den pågældende bygning i sagen var fuldt funktionsdygtig.

om det enten er køber eller sælger, der har påtaget sig hel eller delvis nedrivning af den eksisterende bygningsmasse.<sup>49</sup>

Det seneste fortolkningsbidrag fra EU-Domstolen er sag C-71/18, KPC Herning. Efter sag C-71/18, KPC Herning har Landsskatteretten truffet to afgørelser, der er udvalgt til analyse i denne afhandling, idet afgørelserne på visse områder er bemærkelsesværdige i relation til denne problemstilling.<sup>50</sup>

De to afgørelser fra Landsskatteretten kan overordnet tages til indtægt for, at de under alle omstændigheder anlægger en anden linje i sondringen mellem bebygget fast ejendom og byggegrund, end der hidtil har været tilfældet for Skatteministeriet (herunder Skattestyrelsen). Det er blandt andet Landsskatterettens tilsidesættelse af begrebet ”funktionsdygtig bygning”, der er bemærkelsesværdigt i denne sammenhæng.<sup>51</sup> Nærværende afhandling lægger til grund, at EU-Domstolen er den øverste retsanvendende myndighed på dette område, og der er derfor helt naturligt at se de to landskatteretsafgørelser i lyset af EU-Domstolens praksis.

I de følgende afsnit analyseres udvalgte EU-retlige domme og national administrativ praksis, hvor formålet er fastlægge, hvilke momenter, der skal lægges til grund og som er afgørende for sondringen mellem *bebygget fast ejendom* og *byggegrunde*.

## 7.3 ANALYSE AF SAG C-71/18, KPC HERNING

### 7.3.1 Faktum og præmisser

Sag C-71/18, KPC Herning udgør EU-domstolens præjudicielle afgørelse vedrørende fortolkningen af art. 12 og art. 135 i MSD.<sup>52</sup> Den præjudicielle afgørelse udspringer af det danske projektudviklings- og entreprenørselskabs (KPC Herning) anmodning om bindende svar fra Skatterådet.<sup>53</sup> Denne afgørelse blev påklaget til Landsskatteretten, som ændrede Skatterådets bindende svar.<sup>54</sup> Sagen blev herefter indbragt for domstolene, og Vestre Landsret forelagde således det præjudicielle spørgsmål for EU-Domstolen med det formål at fastslå de relevante kriterier og fortolkningslementer, der under de givne omstændigheder skal anvendes ved vurderingen af, om overdragelse af en fast ejendom med en eksisterende bygning, hvor det er parternes hensigt, at køberen af ejendommen skal rive bygningen helt eller delvis ned, i momsmæssig henseende kan betragtes som en ubebygget grund.<sup>55</sup>

Genstanden for den momsmæssige kvalifikation var to transaktioner, som KPC Herning foretog. KPC Herning erhvervede et areal med bestående bygningsmasse med henblik på at sælge grunden – med tilhørende bygninger – til et boligselskab, hvor KPC Herning i totalentreprise skulle opføre ungdomsboliger. KPC Herning købte således arealet og videresolgte arealet til boligselskabet. Det var oplyst i sagen, at de eksisterende bygninger skulle forblive på grunden ved overdragelsen til boligselskabet. Det lå samtidig fast, at det for gennemførelsen af projektudviklingen ville være nødvendigt at nedrive en del af den nuværende bygning, men hvor der dog skulle restere en gavl på ejendommen. Det var

---

<sup>49</sup> Herom kan henvises til bl.a. sag C-71/18, KPC Herning, sag C-461/08, Don Bosco samt SKM.2020.238.SKTST.

<sup>50</sup> Jf. SKM.2022.113.LSR og SKM.2022.118.LSR.

<sup>51</sup> ”Funktionsdygtig bygning” stammer fra Domstolens dom i C-71/18, KPC Herning.

<sup>52</sup> Jf. sag C-71/18, KPC Herning, præmis 1.

<sup>53</sup> Se SKM.2014.554.SR.

<sup>54</sup> Afgørelsen er gengivet i SKM2016.83.LSR.

<sup>55</sup> Jf. således Vestre Landsret i SKM.2017.439.VLR, s. 10.

endvidere oplyst, at totalentreprisen ikke omfattede nedrivning af den eksisterende bygningsmasse, ligesom KPC Herning ikke skulle deltage og/eller foretage den nødvendige nedrivning.<sup>56</sup>

Skatterådet fandt, at den faste ejendom skulle anses for en byggegrund, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra b. Det afgørende for Skatterådet var parternes objektive hensigt, herunder om det fremgik af købsaftalen, at leveringen skete med henblik på nedrivning af eksisterende bygninger og opførelse af nye bygninger. Det fremgår endvidere af Skatterådets afgørelse, at det var parternes hensigt at opføre et nyt byggeri, ligesom ejendommen på leveringstidspunkt var beregnet til at blive bebygget og dermed skulle anses for en byggegrund.<sup>57</sup>

Landsskatteretten fandt derimod, at der ikke var tale om en byggegrund, og begge salg kunne derfor ske momsfrit. Det afgørende for Landsskatteretten var, at der på ejendommen ved begge salg objektivt var opført en bygning, hvorfor der ikke var grundlag for at karakterisere arealet som ubebygget fast ejendom. Landsskatteretten fandt endvidere – med henvisning til EU-Domstolens dom i sagen C-461/08, Don Bosco – at da sælgeren i nærværende sag ikke skulle forestå nedrivningen, var der ikke grundlag for at anse KPC Herning for leverandør af en samlet leverance. Herved forstås såvel levering af en grund med eksisterende bygningsmasse som nedrivning for så vidt angår den eksisterende bygningsmasse. Det var tilfældet i C-461/08, Don Bosco.<sup>58</sup>

EU-Domstolen fandt følgende i sag C-71/18, KPC Herning:

*”En transaktion, der består i levering af en grund, hvorpå der allerede er opført en fuldt funktionsdygtig bygning, såsom dels salget af den pågældende faste ejendom fra Odense Havn til KPC Herning, dels videresalget af denne ejendom til Boligforeningen Kristiansdal, der er økonomisk uafhængige, og ikke sammen med de øvrige ydelser udgør én enkelt transaktion, kan følgelig med forbehold af den efterprøvelse, som det tilkommer den forelæggende ret at foretage, ikke kvalificeres som salg af en byggegrund”<sup>59</sup> (min understregning)*

EU-Domstolen fandt således, at art. 12, stk. 1, litra a) og b), og artikel 12, stk. 2 og 3, samt art. 135, stk. 1, litra j) og k), skal fortolkes således, at en transaktion i form af levering af en grund, hvor der på leveringstidspunktet er opført en bygning, ikke kan kvalificeres som levering af en byggegrund. Momsfritagelsen forudsætter endvidere, at transaktionen er økonomisk uafhængig af øvrige ydelser og ikke sammen med disse udgør én enkelt transaktion, selvom det er parternes hensigt, at bygningen skal nedrives helt eller delvist.<sup>60</sup> I nedenstående analyse vil der blive inddraget supplerende præmisser fra dommen for at understøtte afhandlingens konklusioner.

### 7.3.2 Hvad illustrerer sag C-71/18, KPC Herning?

EU-Domstolen tilsidesatte med C-71/18, KPC Herning Skattestyrelsens praksis vedrørende den momsmæssige vurdering af sondringen mellem *bebygget fast ejendom* og *byggegrunde*, herunder hvilke momenter, der skal lægges til grund ved vurderingen. Såvel Landsskatterettens afgørelse og Domstolens dom udgør således en markant ændring af den hidtidige danske administrative praksis. Domstolens dom førte da også til, at Skattestyrelsen udsendte et nyt styresignal.<sup>61</sup>

<sup>56</sup> Jf. sag C-71/18, KPC Herning, præmis 11-16.

<sup>57</sup> Jf. SKM.2014.554.SR, s. 10.

<sup>58</sup> Jf. SKM.2017.439.VLR, s. 10 og sag C-71/18, KPC Herning, præmis 18.

<sup>59</sup> C-71/18, KPC Herning, præmis 62.

<sup>60</sup> C-71/18, KPC Herning, præmis 63.

<sup>61</sup> Se SKM.2020.238.SKTST.

Det kan udledes af dommen, at levering af en grund, hvorpå der er eksisterende bygningsmasse, som udgangspunkt ikke kan kvalificeres som en byggegrund.<sup>62</sup> Det er i forlængelse heraf denne afhandlings opfattelse, at en transaktion derimod skal kvalificeres som salg af en byggegrund, såfremt sælger leverer to ydelser, som skal ses som én samlet transaktion. Det vil eksempelvis være levering af (I) en bebygget fast ejendom og (II) nedrivningsydelse for så vidt angår den eksisterende bygningsmasse.

Det afgørende for, om de to ovennævnte ydelser skal anses for én samlet transaktion er fastslået i EU-Domstolens praksis. Der kan henvises til sag C-278/18, Sequeira Mesquita. Det følger af præmis 30, at ” [...] en ydelse skal anses for én enkelt ydelse, når to eller flere elementer eller handlinger, der leveres eller udføres af en afgiftspligtig person, er så nært forbundet, at de objektivt set udgør en enkelte udelelig økonomisk ydelse, som det ville være kunstigt at opdele”<sup>63</sup> Det var ikke tilfældet i sagen, idet begge transaktioner (køb og salg af arealerne) var uafhængige af hinanden og navnlig den nedrivning, som køber foretog. På den anden side vil det som nævnt tale for, at der foreligger én samlet transaktion, såfremt sælger leverer en bebygget fast ejendom i sammenhæng med, at selvsamme sælger leverer nedrivningsopgaven.

Det kan endvidere udledes af sag C-71/18, KPC Herning, at parternes hensigt om at bygningen skal rives helt eller delvis ned med det formål at opføre bygninger, ikke er afgørende for vurderingen.<sup>64</sup> Det fremgår således af dommens præmis 59:

*”Selv om salget af et fuldt funktionsdygtigt pakhuis, som det der er genstand for de i hovedsagen omhandlede salg, kunne kvalificeres som levering af en byggegrund og ikke levering af en gammel bygning med tilhørende jord, når henses alene til købsaftaleparternes hensigt, ville dette være i strid med princippet i direktiv 2006/112 og ville risikere at fratage momsfritagelsen i dette direktivs artikel 135, stk. 1, litra j), sit indhold.”<sup>65</sup> (min understregning)*

Det er i denne præmis, at det nye består i forhold til Skattestyrelsens tidligere praksis, som lagde vægt på den pågældende transaktions samlede kommercielle virkelighed, dvs. blandt andet en vurdering af parternes hensigt, herunder om levering skete med henblik på nedrivning for at gøre plads til nye bygninger.<sup>66</sup> Dommen medfører således, at parternes hensigt med transaktionen ikke længere skal tillægges betydning ved vurderingen af, om der foreligger en byggegrund eller bebygget fast ejendom. EU-Domstolen lægger vægt på, at den eksisterende bygningsmasse skal være *fuldt funktionsdygtig* for at kunne sælges uden moms,<sup>67</sup> ligesom det i dommen er lagt til grund, at bygningen reelt stadig kunne anvendes ved dets levering.<sup>68</sup> Kriteriet om fuld funktionsdygtighed blev manifesteret i Skattestyrelsens styresignal i kølvandet på C-71/18, KPC Herning<sup>69</sup>, og dommen er også i litteraturen taget til indtægt for, at den eksisterende bygningsmasse skal være fuldt funktionsdygtig.<sup>70</sup> I sit forslag til

<sup>62</sup> Der kan sluttes modsætningsvist herfra, og såfremt arealet er ubebygget – og i øvrigt opfylder den pågældende medlemsstats definition af ”byggegrund”, vil der være tale om en byggegrund.

<sup>63</sup> Se præmis 30 i sagen.

<sup>64</sup> Jf. sag C-71/18, KPC Herning, præmis 63.

<sup>65</sup> Jf. sag C-71/18, KPC Herning, præmis 59.

<sup>66</sup> Jf. Juridisk vejledning 2020-1, afsnit D.A.5.9.5 (Historisk, ikke gældende)

<sup>67</sup> Kravet om funktionsdygtig bygning fremgår eksempelvis af præmis 31, 45 59 og 62.

<sup>68</sup> C-71/18, KPC Herning, præmis 48.

<sup>69</sup> Se SKM202.238.SKTST pkt. 4.1, hvor Skattestyrelsen lægger til grund, at en bygning skal være ”fuldt funktionsdygtig” for at kunne sælges momsfrit.

<sup>70</sup> Se eks. Engers Pedersen, Søren: *Moms og fast ejendom*, 2. udgave, s. 56. og i denne retning Edlund, Hans Henrik og Mehl, Rasmus: *Ejendomme 2 – Skatter og afgifter*, 1. udgave, s. 196.

afgørelse fandt generaladvokaten M. Bobek da også, at: ”Den efterfølgende transaktion (transaktion 2) vedrørte salg en grund, hvorpå, der var et pakhus, som var intakt og fuldt funktionsdygtigt og havde en vis (ikke-ubetydelig værdi)”<sup>71</sup> (min understregning).

Det forhold, at Domstolen flere gange i C-71/18, KPC Herning lægger til grund, at den eksisterende bygningsmasse er fuldt funktionsdygtig, ligesom generaladvokatens forslag til afgørelse lægger til grund, den eksisterende bygning var intakt, fuldt funktionsdygtigt og af en ikke ubetydelig værdi, skal efter denne afhandlings opfattelse tillægges stor betydning. Det er denne afhandlings opfattelse, at moms fritaget overdragelse af en bebygget fast ejendom faktisk og direkte forudsætter, at bygning er funktionsdygtig.<sup>72</sup> Det kan dermed tænkes, at EU-Domstolen ville have nået til det modsatte resultat, såfremt den eksisterende bygningsmasse ikke kunne anvendes.

Det er således denne afhandlings opfattelse, at C-71/18, KPC Herning kan tages til indtægt for, at en transaktion indeholdende en grund med eksisterende bygningsmasse kan sælges momsfrit, hvilket forudsætter, at den eksisterende bygningsmasse er funktionsdygtig. Dette udgangspunkt må imidlertid modificeres, hvis sælger er involveret i nedrivning af ejendommen. Efter omstændighederne kan såvel nedrivning som levering af en bebygget ejendom udgøre én samlet transaktion. Det skal dog erindres, at ovenstående betragtninger må være begrænset for så vidt arrangementet/transaktionen er udtryk for misbrug af momsretten med henblik på at opnå en afgiftsmæssig fordel.<sup>73</sup> Denne del behandles under afsnit 7.6.3.

Begrebet ”funktionsdygtig” kan hævdes at være anvendt af EU-Domstolen for at fastlægge, at den eksisterende bygningsmasse reelt skal kunne anvendes<sup>74</sup>, og der må således henses til bygningens karakter og tilstand. Hvis man ved kvalifikationen af faktum konstaterer, at bygningen reelt ikke kan anvendes – eksempelvis som følge af, at den eksisterende bygningsmasse er nedbrændt eller væsentlig misligholdt – kan bygningen efter denne afhandlings opfattelse ikke siges at være funktionsdygtig. Begrundelsen for, at EU-Domstolen lægger vægt på, at den eksisterende bygningsmasse var ”funktionsdygtig”, kan siges at være en forudsætning for momsfri overdragelse af bebygget fast ejendom. Hvis denne forudsætning ikke kan opfyldes som følge af bygningsmassens stand og karakter, må det dermed gælde, at der skal bortses fra den eksisterende bygningsmasse.

Dette synspunkt kan eksemplificeres ved, at der på en grund er eksisterende bygningsmasse i form af nedrivningsmodne bygninger. Hvis disse bygninger reelt ikke kan anvendes – og dermed ikke er funktionsdygtige – skal der ses bort fra dem. Konsekvensen heraf er, at der på ejendommen – efter omstændighederne – ikke er en eksisterende, funktionsdygtig bygningsmasse, hvorfor arealet må anses som en byggegrund. Det kan hævdes, at denne vurdering i virkeligheden bliver et spørgsmål om økonomisk realitet, nemlig om realiteten faktisk er, at der leveres en byggegrund som følge af den manglende funktionsdygtighed.

I relation til den eksisterende bygningsmasses ”funktionsdygtighed”, må det afgørende være om den eksisterende bygningsmasse reelt kan anvendes på et generelt plan. Det skal i den forbindelse bemærkes, at SKAT ikke er af den opfattelse, at bygningen skal kunne anvendes til det formål, bygningen reelt var bestemt til, så længe den kan anvendes til andre formål.<sup>75</sup> Dette støttes af, at C-71/18, KPC

<sup>71</sup> C-71/18, KPC Herning, Forslag til afgørelse fra generaladvokat M. Bobek, afsnit 69.

<sup>72</sup> Se afsnit 7.6, som behandler Landsskatterettens tilsidesættelse af begrebet.

<sup>73</sup> Jf. Juridisk vejledning, afsnit D.A.3.4: ”Misbrug”.

<sup>74</sup> Begrebsmæssigt udledes kriteriet ”reelt kunne anvendes” fra C-71/18, KPC Herning, præmis 48.

<sup>75</sup> Se Juridisk Vejledning, afsnit D.A.5.9.5, hvor det fremgår, at det ikke er afgørende, at en bygning skal kunne anvendes til det formål, den oprindeligt er bestemt til.

Herning vedr. ”funktionsdygtig” alene konstaterer, at den eksisterende bygningsmasse kunne ”reelt stadig anvendes”. Der nævnes derimod ikke noget om, at bygningen fortsat kunne anvendes som pakhuis.

Rækkevidden af C-71/18, KPC Herning kan siges at være blevet udfordret med hensyn til begrebet ”funktionsdygtig bygning”. Dette skyldes Landsskatterettens nyere afgørelser som behandles i det følgende.

## 7.4 ANALYSE AF SKM.2022.113.LSR

### 7.4.1 Indledende bemærkninger

Indledningsvist skal det bemærkes, at SKM2022.113.LSR påbegyndtes inden der forelå afgørelse i sag C-71/18, KPC Herning. Det bindende svar fra Skattestyrelsen er således som udgangspunkt ikke besvaret i lyset af C-71/18, KPC Herning eller styresignalet SKM2020.238.SKTST. Det blev dog muligt for Skattestyrelsen at udtale sig om sagen i lyset af C-71/18, KPC Herning i forbindelse med den senere behandling af sagen. Såvel Skattestyrelsen som Landsskatteretten har derfor haft lejlighed til at afgøre sagen på grundlag af Domstolens dom i sag C-71/18, KPC Herning.

### 7.4.2 Faktum og Landsskatterettens afgørelse

SKM2022.113.LSR omhandler et interessentskabs overdragelse af en ejendom til en køber. Skattestyrelsen havde i et bindende svar bekræftet interessentskabets spørgsmål om, hvorvidt salget af den pågældende ejendom ville udløse momspligt. Skattestyrelsens bindende svar gav anledning til, at interessentskabet indgav klage til Landsskatteretten. Spørgsmålet for Landsskatteretten var således, hvorvidt den påtænkte overdragelse af ejendommen var fritaget for moms i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, eller om overdragelsen var momspligtig i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra b, idet det overdragne udgør en byggegrund i henhold til momsbekendtgørelsen § 55, stk. 1, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra b, som anført af Skattestyrelsen.<sup>76</sup>

Det var oplyst i sagen, at den eksisterende bygningsmasse ikke havde været anvendt siden 2010, og interessentskabet beskrev den eksisterende bygningsmasse på ejendommen som nedrivningsmodne bygninger, hvorfor bygningerne ikke blev værdiansat i parternes købsaftale. Det var endvidere oplyst, at køber skulle udvikle ejendommen, herunder nedrivning af den eksisterende bygningsmasse med henblik på opførelse af et nyt byggeri.<sup>77</sup>

Skattestyrelsen udtalte, at det afgørende for, om der sælges en gammel bygning eller en byggegrund beror på en objektiv vurdering af parternes hensigt ved den konkrete ejendomsoverdragelse.<sup>78</sup> Skattestyrelsen vurderede således, at det var parternes hensigt med overdragelsen at frembringe en byggegrund, og Skattestyrelsen tillagde det afgørende vægt, at køber ville gennemføre et projekt, hvortil der stilles krav om vedtagelse af lokalplan samt opnåelse af 40 % byggeret.<sup>79</sup> På baggrund heraf fandt Skattestyrelsen således, at der i sagen var tale om en byggegrund uagtet, at ejendommen bliver solgt

---

<sup>76</sup> SKM.2022.113.LSR, s. 4

<sup>77</sup> SKM.2022.113.LSR, s. 2.

<sup>78</sup> SKM.2022.113.LSR, s. 4. Skattestyrelsen henviser til sag C-461/08, Don Bosco.

<sup>79</sup> SKM.2022.113.LSR, s. 2

med eksisterende nedrivningsmodne bygninger, og at sælger ikke er involveret i en eventuel nedrivning eller videreudvikling af ejendommen<sup>80</sup>

Som anført ovenfor var dette netop omtalte resultat baseret på Skattestyrelsens tidligere praksis<sup>81</sup>, dvs. praksis før sag C-71/18, KPC Herning. I forbindelse med den senere behandling vurderede Skattestyrelsen – med afsæt i sag C-71/18, KPC Herning, at transaktionen fortsat skulle anses for en momspligtig levering af en byggegrund, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra b. Skattestyrelsen begrundede dette med følgende udtalelse, som denne afhandling kan tilslutte sig, jf. afhandlingens behandling af sag C-71/18, KPC Herning 7.3.

*”Det er dog Skattestyrelsens opfattelse, at der ved momsfri levering af en grund, hvorpå der er opført en bygning, må stilles krav om, at bygningen op til leveringstidspunktet er fuldt funktionsdygtig og reelt kan anvendes som bygning, jf. præmis 59 i EU-Domstolens dom i C-71/18, KPC Herning.”<sup>82</sup>*  
(min fremhævning)

Det er således Skattestyrelsens opfattelse i sagen, at den bestående bygningsmasse ikke er fuldt funktionsdygtig, hvorfor der er tale om momspligtig levering af en byggegrund, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra b. Dette skyldes antageligvis, at den eksisterende bygningsmasse ikke var blevet værdiansat i parternes købsaftale, ligesom bygningerne var beskrevet som nedrivningsmodne. Med andre ord kunne bygningen reelt ikke anvendes.

Landsskatteretten når til det modsatte resultat, nemlig at interessentskabets overdragelse af ejendommen er en momsfritaget levering af bebygget fast ejendom, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9. Det afgørende synes at være, at der på leveringstidspunktet var eksisterende bygningsmasse. Selve karakteren og bygningernes tilstand var tilsyneladende ikke afgørende for Landsskatteretten. Skattestyrelsen og Landsskatteretten anvender således afgørende forskellige momenter i den konkrete subsumtion. Landsretten begrundede resultatet med følgende:

*”Det forhold, at bygningerne ikke blev anvendt efter 2010, at interessentskabet har beskrevet bygningerne som ”gamle, nedrivningsmodne bygninger”, at der i køberesaftalen ikke er ansat en værdi af bygningerne, og at køber ikke kan gøre ansvar gældende over for sælger for bygningernes fysiske tilstand eller beskaffenhed, kan ikke føre til andet resultat.”<sup>83</sup>*

Landsskatteretten fandt endvidere, at interessentskabet ikke skulle være involveret i nedrivningen, ligesom den omstændighed, at køber efter overdragelsen skulle forestå nedrivningen og opføre ny bebyggelse, ikke skulle medføre, at overdragelsen skal kvalificeres som en momspligtig overdragelse af en byggegrund.<sup>84</sup> De to netop nævnte momenter stammer fra EU-Domstolens dom i sag C-71/18, KPC Herning, hvor det blev fastslået, at en transaktion i form af levering af en grund, hvorpå der på leveringstidspunktet er opført en bygning, ikke kan kvalificeres som levering af en byggegrund, når denne transaktion er økonomisk uafhængig af de øvrige ydelser og ikke sammen med disse udgør én enkelt transaktion.<sup>85</sup>

---

<sup>80</sup> Ibid

<sup>81</sup> Jf. Juridisk vejledning 2020-1, afsnit D.A.5.9.5 (Historisk, ikke gældende)

<sup>82</sup> SKM.2022.113.LSR, s. 4.

<sup>83</sup> SKM2022.113.LSR, s. 5

<sup>84</sup> Ibid

<sup>85</sup> Jf. sag C-71/18, KPC Herning, præmis 62 og 63. Se også sag C-461/08, Don Bosco, præmis 36, 37 samt 39. I sagen blev det fastslået, at sælgers handlinger – nedrivning og selve levering af grunden – var nært forbundne og en opdeling af ydelserne ville være kunstigt.

### 7.4.3 Hvad illustrerer SKM.2022.113.LSR?

Det afgørende for Landsskatteretten i forbindelse med sontringen mellem *bebygget fast ejendom* og *byggegrunde* – og således den konkrete begrundelse for, at der i sagen forelå en momsfrigatet transaktion – findes efter dette speciales opfattelse at være, *at* der på leveringstidspunktet er eksisterende bygningsmasse på ejendommen, *at* sælger ikke har forestået nedrivningen, samt *at* den omstændighed, at køber skal forestå nedrivning og opføre ny bebyggelse, heller ikke bør medføre, at overdragelsen skal anses for en momspligtig transaktion af en byggegrund. Denne praksis følger efter denne afhandlings opfattelse som udgangspunkt sag C-71/18, KPC Herning.

Det bemærkelsesværdige i afgørelsen er, at Landsskatteretten tilsidesætter og dermed positivt afviser Skattestyrelsens kriterie om, at overdragelse af eksisterende bygningsmasse alene kan ske momsfrit, såfremt den eksisterende bygningsmasse er fuldt funktionsdygtig og reelt kan anvendes.

Dette kriterie har efter dette speciales opfattelse været lagt til grund i dansk momsret i kølvandet på sag C-71/18, KPC Herning og er således blevet lagt til grund i såvel praksis.<sup>86</sup> Det er da også den konklusion, dette speciale foretager under afsnit 7.3. Landsskatterettens begrundelse om, at bygningerne ikke blev anvendt efter 2010, at sælger havde beskrevet bygningerne som gamle og nedrivningsmodne, at der ikke er sket værdiansættelse af bygningerne, og at køber ikke kan gøre et ansvar gældende over for sælger for bygningernes fysiske tilstand eller beskaffenhed, medfører efter denne afhandlings opfattelse, at afgørelsen må læses således, at Landsskatteretten ikke er af den opfattelse, at bygningernes tilstand er afgørende for vurderingen. Det er dermed ikke afgørende, om bygningerne reelt kan anvendes.

SKM 2022.113.LSR medfører, at de momenter, der skal lægges til grund i sontringen mellem bebygget fast ejendom og byggegrunde dels er blevet færre, og dels er momenterne mere lempelige. Den mere lempelige praksis vil umiddelbart få den betydning, at der kan forventes flere momsfrie salg af fast ejendom end hidtil. Det skyldes antageligvis, at flere ikke-funktionsdygtige bygninger kan overdrages momsfrit.

Uanset denne afhandlings konklusioner må det – i kraft af forholdet mellem Skattestyrelsen og Landsskatteretten – forventes, at skattemyndighederne i fremtidige lignende sager som udgangspunkt alene vil lægge vægt på, om der på leveringstidspunktet er eksisterende bygninger på grunden. Hvis dette er tilfældet, vil der være tale om momsfrit salg af en bebygget fast ejendom. Såfremt aftalekomplekset derimod tilsiger, at den eksisterende bygningsmasse skal nedrives helt eller delvist, skal det bestemmes hvilken af parterne, der skal stå for nedrivningen. Hvis det er sælger, der skal forestå nedrivningen, bliver det et spørgsmål om, hvorvidt der leveres én samlet transaktion.<sup>87</sup>

Skattestyrelsen har ikke indbragt afgørelsen for domstolene, og det er denne afhandlings opfattelse, at Skattestyrelsen formentlig vil udsende et nyt styresignal, der korrigerer praksis i overensstemmelse med Landsskatterettens resultat. Der kan eksempelvis peges på Skattestyrelsens praksis vedrørende, at det er en forudsætning for momsfri levering af bebygget fast ejendom, at ejendommen er funktionsdygtig, jf. C-71/18, KPC Herning, og dermed reelt kan anvendes.

---

<sup>86</sup> Se SKM.2020.275.SR og Juridisk vejledning, afsnit D.A.5.9.5.

<sup>87</sup> Dette kriterie behandles under afsnit 7.7.2.

## 7.5 ANALYSE AF SKM.2022.118.LSR

### 7.5.1 Indledende bemærkninger

Indledningsvist skal det bemærkes, at SKM2022.118.LSR – ligesom det var tilfældet med SKM2022.113.SLR – påbegyndtes inden der forelå afgørelse i C-71/18, KPC Herning. Skatterådet fik mulighed for at kommentere på sagen i lyset af C-71/18, KPC Herning på et senere tidspunkt ved sagens behandling. Den første del af det bindende svar er således ikke funderet på praksis efter C-71/18, KPC Herning.

### 7.5.2 Faktum og Landsskatterettens afgørelse

SKM2020.118.LSR omhandler en kommunes salg af fast ejendom til et boligselskab. Skatterådet havde i et bindende svar svaret ”nej” til kommunes forespørgsel om, hvorvidt Skatterådet kunne bekræfte, at salg af den pågældende ejendom ville ske momsfrat. Skatterådets bindende svar gav anledning til, at kommunen indgav klage til Landsskatteretten.<sup>88</sup> Spørgsmålet i sagen var det samme som den under afsnit 7.4 behandlede afgørelse, nemlig om et salg af fast ejendom skulle kvalificeres som en momspligtig overdragelse af en byggegrund, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra b efter momsbekendtgørelsens § 55, stk. 1 eller en momsfrataget overdragelse af bebygget fast ejendom, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9.<sup>89</sup>

Det fremgår af de faktiske oplysninger i sagen, at der på ejendommen var opført diverse bygninger, som er anvendt til erhvervs- og beboelsesformål, samt et garageanlæg bestående af parkeringskælder og et øvre parkeringsdæk. Det fremgår endvidere af det oplyste, at transaktionen omfattede ejendommen med tilhørende parkeringsarealer.<sup>90</sup> For så vidt angår nedrivning af den eksisterende bygningsmasse skulle sælger, kommunen, selv foretage nedrivningsopgaven. Nedrivningen omfattede bygningsmassen anvendt til erhvervs- og boligformål samt en del af parkeringsarealet. Det fremgår dog af det oplyste, at det resterende parkeringsareal, der skulle overdrages, var i en sådan stand, at det vil være uhensigtsmæssigt at nedrive denne del af ejendommen. Begrundelsen for, at sælger skulle foretage nedrivningen var, at der tidligere havde været et tankanlæg/servicestation på ejendommen, hvorfor der kunne forekomme forurening, som skulle oprensnes.<sup>91</sup>

Skatterådet fandt i det bindende svar, at salget af ejendommen skal sidestilles med et momspligtigt salg af en byggegrund, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra b. Skatterådet lagde her afgørende vægt på parternes hensigt om at nedrive bygningerne for, at boligselskabet kunne opføre 2 etageejendomme og i den forbindelse anlægge flere parkeringspladser. Skatterådet anførte således: ”Efter en samlet vurdering af transaktionens samlede omstændigheder på leveringstidspunktet, herunder parternes hensigt, forudsat at de kan understøttes ved objektive beviselementer, er det SKAT’s opfattelse, at ejendommen [...] på leveringstidspunkt faktisk var beregnet til at blive bebygget og derfor skal anses som salg af en byggegrund”.<sup>92</sup> Skatterådet anfører endvidere, at den eksisterende parkeringskælder, altså den bygningsmasse, der reelt skal overdrages, i meget begrænset omfang kan indgå som element i forbindelse med det nye bygger, herunder opførelse af 2 etageejendomme.<sup>93</sup>

---

<sup>88</sup> SKM.2022.118.LSR, s. 1.

<sup>89</sup> SKM.2022.118.LSR, s. 11.

<sup>90</sup> SKM.2022.118.LSR, s. 1.

<sup>91</sup> Ibid.

<sup>92</sup> SKM.2022.118.LSR, s. 3

<sup>93</sup> Ibid.

SKAT udtalte sig om sagen i relation til sag C-71/18, KPC Herning sålydende:

*”I nærværende sag er den planlagte nedrivning således efter det oplyste foretaget af sælger inden leveringen. Herved adskiller sagen sig fra den situation, som EU-domstolen afgjorde præjudicielt i C-71/18, KPC Herning, idet der i denne sag netop stod en fuldt funktionsdygtig bygning på grunden på leveringstidspunktet. Det fremgik godt nok af parternes aftaler, at bygningen var bestemt til nedrivning, men denne nedrivning skulle først finde sted efter leveringen, og sælger var efter det oplyste ikke involveret i nedrivningen. EU-domstolen understreger således i dommens præmis 48, at sælger på ingen måde var involveret i nedrivningen af bygningen”<sup>94</sup>*

For så vidt angår ”bygningens stand”, bemærker SKAT, at en bygning skal være i en stand, så den rent faktisk kan anvendes som bygning. Hvis dette ikke er tilfældet, kan bygningen ikke anses som bygning i momsretlig henseende.<sup>95</sup>

Landsskatteretten Skatterådets bindende svar, idet: *”Landsskatteretten finder på denne baggrund, at den påtænkte transaktion skal kvalificeres som overdragelsen af en bebygget fast ejendom, hvilken er moms fritaget, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9.”<sup>96</sup>*

Det er denne afhandlings opfattelse, at det afgørende for Landsskatteretten ved kvalifikation af den påtænkte transaktion som overdragelse af enten en bebygget fast ejendom eller en byggegrund er, hvorvidt der på overdragelsestidspunktet objektivt kan konstateres, at der på ejendommen er grundfaste konstruktioner, idet den faste ejendom i så fald er bebygget i momsretlig henseende, og transaktionen er dermed fritaget for moms, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9, 1.

Begrebet ”bygning” er defineret i MSD art. 12, stk. 2, som enhver grundfast konstruktion, mens begrebet ”byggegrund” imidlertid ikke er defineret i MSD, jf. art. 12, stk. 3. Det følger af blandt andet EU-Domstolens dom i sag C-71/18, KPC Herning, at medlemsstaternes skønsmargen med hensyn til definitionen af begrebet ”byggegrund” er begrænset af rækkevidden af begrebet ”bygning”, som omfattende ”enhver grundfast konstruktion”.<sup>97</sup>

Landsskatteretten lægger således vægt på, at hvis der objektivt forefindes *grundfaste konstruktioner*, det vil sige en bygning, vil transaktionen ikke kunne udgøre en momspligtig transaktion af byggegrund. Det bemærkelsesværdige i afgørelsen er, at Landsskatteretten fandt, at det ikke er i overensstemmelse med det EU-retlige bygningsbegreb, jf. MSD art. 12, stk. 2, at anlægge en fortolkning om, at kvalifikationen af en bygning forudsætter, at denne er funktionsdygtig samt opfylde formålet, som grunden er udlagt til i henhold til lokalplanen.<sup>98</sup> En bortfortolkning af begrebet ”funktionsdygtig bygning” vil efter denne afhandlings have den konsekvens, at der gives væsentligt bredere rammer for at kunne karakterisere areal med eksisterende bygningsmasse som en bebygget fast ejendom.

For så vidt angår kommunens *nedrivning* af bygningerne på grunden inden overdragelsen, lægger Landsskatteretten vægt på, at det økonomiske formål med aftalen mellem sælger, kommunen og købereren består i levering af en grund med en gammel bygning. Dette støtter Landsskatteretten navnlig

---

<sup>94</sup> SKM.2022.118.LSR, s. 4.

<sup>95</sup> SKM.2022.118.LSR, s. 5.

<sup>96</sup> SKM.2022.118.LSR, s. 12.

<sup>97</sup> Sag C-71/18, KPC Herning, præmis 54.

<sup>98</sup> SKM2022.118.LSR, s. 13.

på, at transaktionen omfatter et parkeringsanlæg på grunden, som skal indgå i købers fremtidige byggeri på grunden.<sup>99</sup>

De forannævnte momenter medførte således, at Landsskatteretten underkendte Skatterådets afgørelse ved ikke at anse transaktionen for en momspligtig overdragelse af byggegrund i medfør af ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra b.

### 7.5.3 Hvad illustrerer SKM.2022.118.LSR

På baggrund af gennemgangen af afgørelsen er det muligt at konkludere på, hvilke momenter der – ifølge Landsskatteretten – er afgørende for, hvorvidt et areal med eksisterende bygningsmasse skal kvalificeres som en *byggegrund* eller en *bebygget fast ejendom*. Afgørelsen er på linje med SKM2022.113.LSR med hensyn til, hvilke momenter, der skal indgå i den konkrete subsumtion, men SKM2022.118.LSR findes at være mere vidtgående.

Afgørelsen skal efter denne afhandlings opfattelse læses således, at det afgørende for Landsskatteretten er, om der på overdragelsestidspunkt objektivt kan konstateres, at der på den pågældende ejendom er *grundfaste konstruktioner* som defineret i MSD art. 12, stk. 2, hvorved forstås ”bygninger”. Herefter kan arealet ikke karakteriseres som en byggegrund, idet dette forudsætter, at arealet er ”ubebygget”, jf. momsbekendtgørelsens § 55, stk. 1. Transaktionen vil dermed som udgangspunkt være fritaget for moms, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9, og MSD art. 135, stk. 1, litra j, jf. artikel 12, stk. 2.

Såfremt aftalekomplekset tilsiger, at den eksisterende bygningsmasse helt eller delvist skal nedrives kan udgangspunktet modificeres. Det afgørende bliver således 1) hvem der foretager nedrivningen, og 2) sammenhængen mellem overdragelsen af den faste ejendom og nedrivningsarbejderne. Såfremt sammenhængen mellem begge ydelser er så tæt forbundet, at ydelserne skal anses som én samlet transaktion, vil der efter omstændighederne være tale om en momspligtig overdragelse af en byggegrund.<sup>100</sup> Det kan således være tilfældet, hvis sælger foretager nedrivning. Det taler imod sådan en slutning, såfremt køber selv foretager nedrivning. I denne sag var det Landsskatterettens opfattelse, at det økonomisk formål var at levere en bebygget fast ejendom – uanset, at sælger havde foretaget nedrivning forinden salget. Dette kan afhandlingen tilslutte sig, idet ydelserne i sagen ikke synes at være nært forbundet.

For så vidt angår kriteriet om, at den eksisterende bygning skal være funktionsdygtig for at kunne sælges momsfrit, går Landsskatteretten et skridt videre end i SKM2022.113.LSR. Landsskatterettens EU-konforme fortolkning<sup>101</sup> kommer til udtryk ved, at Landsskatteretten gennem sin subsumtion giver udtryk for, at de danske regler skal fortolkes i overensstemmelse med EU-retten. Fortolkningen retter sig særligt mod begrebet ”bygning”, som i dansk ret er defineret i momsbekendtgørelsens § 53, stk. 1<sup>102</sup>. Som nævnt mener Landsskatteretten ikke, at det er i overensstemmelse med

---

<sup>99</sup> Ibid.

<sup>100</sup> Sag C-461/08, Don Bosco er illustrerende for vurderingen af, om levering og nedrivningsydelse skal anses som én samlet transaktion. Der henvises til præmis 39 og 43-44.

<sup>101</sup> Engsig Sørensen, Karsten og Hartig Danielsen, Jens: *EU-retten*, 7. reviderede udgave, s. 159 ff.

<sup>102</sup> Der henvises til bilag 1, 2 og 3, hvor begrebet ”bygning” er defineret i momsbekendtgørelsens § 53, stk. 1, og i MSD art. 12, stk. 2.

det EU-retlige bygningsbegreb, dvs. ”*enhver grundfast konstruktion*”, jf. MSD art. 12, stk. 2, at opstille et krav om, at den eksisterende bygningsmasse skal være funktionsdygtig og i øvrigt opfylde formålet, som grunden er udlagt til i henhold til lokalplanen på overdragelsestidspunktet.<sup>103</sup>

På den anførte baggrund er det denne afhandlings opfattelse, at såvel SKM2022.113.LSR som SKM2022.118.LSR skal forstås således, at kravene til den eksisterende bygningsmasse – for at kunne sælges momsfrit – med afgørelserne er blevet mere lempelige. Det forventes derfor ikke, at der i fremtiden vil blive lagt vægt på bygningernes aktuelle stand og beskaffenhed. Dette er begrundet i, at det afgørende er, om der på arealet objektivt kan konstateres ”*grundfaste konstruktioner*” og i lyset af SKM.2022.113.LSR, vil der formentlig ikke blive stillet krav til den eksisterende bygningsmasse.

Som modsætning til Landsskatterettens opfattelse, kan det heroverfor anføres, at det imidlertid ikke er den konklusion, som nærværende speciale har foretaget på grundlag af sag C-71/18, KPC Herning. På grundlag af sag C-71/18, KPC Herning opfattes det som gældende ret, at der må stilles visse krav til den eksisterende bygningsmasse. Det afgørende er således, om den eksisterende bygningsmasse reelt kan anvendes.<sup>104</sup>

Såfremt der alene kan stilles krav om, at der skal være *grundfaste konstruktioner* på den pågældende grund, vil det få den konsekvens, at eksempelvis en nedbrændt bygning eller en særdeles mangelfuld bygning kan karakteriseres som en bebygget fast ejendom, idet der antageligvis fortsat vil være *grundfaste konstruktioner*.<sup>105</sup> Dette synes ikke at være i overensstemmelse med, at en bygning reelt skal kunne anvendes for at kunne anses som en bebygget fast ejendom, ligesom det kan anføres, at der må foretages en vurdering af, hvad det i virkeligheden er, der overdrages. Den økonomiske virkelighed i netop ovennævnte eksempel kan hævdes at være, at der i realiteten bliver leveret en byggegrund. Det er derfor denne afhandlings opfattelse, at man bør se bort fra den eksisterende bygningsmasse i ovenstående eksempel.<sup>106</sup>

## 7.6 SAMMENFATNING AF PRAKSIS OG VURDERING AF KRITERIERNE

Det kan på baggrund af ovenstående afsnit hævdes, at der i forholdet mellem EU-Domstolens praksis og national administrativ praksis hersker en vis kvalifikationstvivl i forhold til sondringen mellem *bebygget fast ejendom* og *byggegrunde*, når den eksisterende bygningsmasse skal nedrives. Der er ikke noget, der tyder på, at Landsskatterettens afgørelser<sup>107</sup> vil blive prøvet ved højere instanser i retssystemet, idet afgørelserne ikke er blevet indbragt for domstolene. Det må derfor blive af høj interesse at følge udviklingen på området i fremtiden.

---

<sup>103</sup> SKM.2022.118.LSR, s. 13.

<sup>104</sup> For en alternativ opfattelse af forholdet mellem SKM.2022.113.LSR og SKM.2022.118.LSR og sag C-71/18, KPC Herning, se Thygesen, Jette i *Lad hønsehuset stå – bebygget fast ejendom contra byggegrund i momsmæssig henseende*, SR.2022.0207.

<sup>105</sup> Se eksempelvis den engelske og svenske sprogversion, der definerer en bygning som henholdsvis ”*any structure fixed or in the ground*”, jf. COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 28. november 2006 on the common system of value added tax og ”*varje anläggning som anbragts på eller i marken*”, jf. RÅDETS DIREKTIV 2006/112/EG av den 28. november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

<sup>106</sup> I relation til SKM.2022.118.LSR må der tages forbehold for, at den eksisterende bygningsmasse udgjorde et parkeringsanlæg. Det ændrer imidlertid ikke på, at Landsskatterettens subsumtion må kunne overføres til lignende sager. I SKM2022.113.LSR var resultat da også det samme uanset, at bygningerne var beskrevet som ”nedrivningsmodne”.

<sup>107</sup> SKM.2022.113.LSR og SKM.2022.118.LSR

Sondringen mellem *bebygget fast ejendom* og *byggegrunde* i momsretlig henseende vil i sagens natur være en konkret vurdering fra sag til sag. Dette skal navnlig ses i lyset af, at faktumkvalifikationen ved en transaktion, herunder den eksisterende bygningsmasses karakter og parternes samlede aftalekompleks, vil variere fra sag til sag. I sag C-71/18, KPC Herning, udgjorde den eksisterende bygningsmasse et pakhús. I SKM.2022.113.LSR udgjorde den eksisterende bygningsmasse et stuehus, staldbygning, ladebygning og en maskinstation. Endeligt udgjorde den eksisterende bygningsmasse i SKM.2022.118.LSR på overdragelsestidspunktet et parkeringsanlæg.

Uanset sagens konkrete omstændigheder, er det muligt at foretage nogle mere generelle konklusioner fra såvel EU-Domstolens praksis som national administrativ praksis. På grundlag af praksis er formålet således at udlede gældende ret i relation til hvilke momenter, der skal ind i sondringen mellem *bebygget fast ejendom* og *byggegrunde*.

I det følgende vil de ovenstående analyserede afgørelser blive sammenfattet, hvorefter afhandlingen vil give et bud på gældende ret.

### 7.6.1 Bygning og "funktionsdygtig bygning"

Fælles for begge afgørelser fra Landsskatteretten er, at det afgørende for kvalifikationen er, hvorvidt der på overdragelsestidspunkt er eksisterende bygningsmasse, idet ejendommen således er bebygget i momsretlig henseende og dermed fritaget for moms, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9.<sup>108</sup> Fælles for begge afgørelser er endvidere, at der bortses fra selve karakteren af den eksisterende bygningsmasse.

I SKM2022.118.LSR støttes dette på, at det ikke er foreneligt med det EU-retlige bygningsbegreb at indfortolke et krav om funktionsdygtighed, ligesom det ikke kan indfortolkes som krav, at bygningen kan anvendes til det formål, grunden oprindeligt var udlagt til. I SKM2022.113.LSR fandtes det ikke af betydning, at bygningerne i sagsfremstillingen var beskrevet som nedrivningsmodne og at der ikke var ansat en købspris for den eksisterende bygningsmasse.

Heroverfor konkluderer nærværende afhandling imidlertid, at der må stilles visse krav til den eksisterende bygningsmasse, hvilket støttes på EU-Domstolens praksis. Afhandlingens konklusioner ud fra sag C-71/18, KPC Herning medfører, at det afgørende er, om den eksisterende bygningsmasse reelt kan anvendes. Det forhold, at Domstolen flere gange i sag C-71/18, KPC Herning lægger til grund, at den eksisterende bygningsmasse er fuldt funktionsdygtig, ligesom generaladvokatens forslag til afgørelse lægger til grund, den eksisterende bygning var intakt, fuldt funktionsdygtigt og af en ikke ubetydelig værdi, skal efter denne afhandlings opfattelse tillægges stor betydning. Der må således henses til bygningens karakter og om bygningen reelt kan anvendes. Såfremt man ved kvalifikation af faktum når frem til, at bygningen reelt ikke kan anvendes, må der bortses fra den eksisterende bygningsmasse. Begrundelsen herfor er, at der i realiteten leveres en byggegrund, hvis den eksisterende bygningsmasse ikke kan anvendes.

For at illustrere realiteten (eller mangel på samme) kan man forestille sig en faktumkvalifikation vedrørende en eksisterende bygningsmasse som udgør en nedbrændt bygning. På den ene side er der *grundfaste konstruktioner* og er som udgangspunkt bebygget i momsretlig henseende. På den anden side kan bygningen formentlig ikke anvendes. Det skyldes, at bygningens tilstand og karakter tilsiger, at bygningen på et generelt plan ikke kan anvendes. Herefter bliver spørgsmålet, hvad der i realiteten

---

<sup>108</sup> Jf. således Landsskatterettens afgørelse i SKM2022.118.LSR.

bliver leveret, når bygningen slet ikke kan anvendes. Dette synspunkt støttes af, at man ved kvalifikationen af faktum må hense til, hvad der egentlig er genstand for overdragelse.

Uanset at denne afhandlings opfattelse af gældende ret for så vidt angår de krav, der må stilles til den eksisterende bygningsmasse, dvs. ”funktionsdygtig bygning”, står i modsætning til Landsskatterettens opfattelse, må det understreges, at Landsskatterettens praksis og opfattelse af gældende ret vil få betydning for, hvilken linje Skattestyrelsen vil følge i fremtidige sager. Det må derfor konkluderes, at der er væsentlig forskel på, om en eksisterende bygning skal opfylde et kriterie om ”grundfaste konstruktioner” eller om bygningen reelt skal kunne anvendes og dermed være fuldt funktionsdygtig.

Konsekvensen af SKM.2022.118.LSR og SKM.2022.113.LSR er derfor, at da kravene til den eksisterende bygningsmasse er mere lempelige, vil der også kunne forventes flere momsfrie salg af bygget fast ejendom. Der må formentlig kunne forventes, at Skattestyrelsen vil udsende et revideret styresignal på dette område. Skattestyrelsen er blandt andet af den opfattelse, at der foreligger en byggegrund, såfremt den eksisterende bygningsmasse er væsentlig misligholdt.<sup>109</sup> Det må derfor forventes, at Skattestyrelsen må ændre denne opfattelse. Det skyldes, at der som udgangspunkt kan siges at foreligge ”grundfaste konstruktioner”.

#### 7.6.2 *Én samlet transaktion*

Som anført ovenfor kan det udledes af praksis, at der efter omstændighederne kan foreligge en momspligtig overdragelse af en byggegrund, uanset at der i udgangspunktet er eksisterende bygningsmasse på det pågældende areal. Dette er tilfældet, såfremt sælger leverer en grund med eksisterende bygningsmasse, men hvor det samtidig er aftalt, at sælger forinden levering skal foretage nedrivning af bygningsmassen.

Dette følger af EU-Domstolens praksis, og i den forbindelse kan henvises til C-461/8, Don Bosco. Denne praksis er cementeret af EU-Domstolen i flere sager og det er denne afhandlings opfattelse, at denne praksis er gældende ret.<sup>110</sup>

Vurderingen af, om der er en sådan konkret sammenhæng mellem ydelserne, bør således tage udgangspunkt i Domstolens præmisser i sag C-461/08, Don Bosco, hvor EU-Domstolen udtalte:

*”Imidlertid skal en række transaktioner, der formelt set er særskilte og kan leveres enkeltvis, og som dermed kan danne grundlag for særskilt afgiftspålæggelse eller afgiftsfritagelse, i visse tilfælde anses for at udgøre én enkelt transaktion [...] Dette er blandt andet tilfældet, når to eller flere elementer eller handlinger, som en afgiftspligtig person leverer til en ordregiver, er så nært forbundne, at de objektivt udgør en enkelt, udelelig transaktion, som det ville være kunstigt at opdele”.*<sup>111</sup> (min understregning)

Sag C-461/08, Don Bosco udgør dermed et eksempel på, at selvom der var eksisterende bygningsmasse på ejendommen, var der alligevel tale om en momspligtig overdragelse af en byggegrund. Det skyldes, at transaktionen skulle anses for én samlet levering af udelelige ydelser.

<sup>109</sup> Jf. Juridisk vejledning, afsnit D.A.5.9.5.

<sup>110</sup> Se også sag C-71/18, KPC Herning præmis 38, hvor det blandt andet fremgår, at hvis der leveres en hovedydelse og en sekundær ydelse og den sekundære ydelse dermed afgiftsmæssigt følger hovedydelsen, kan der være tale om én enkelt ydelse.

<sup>111</sup> C-461/08, Don Bosco, Præmis 36-37.

I SKM.2022.118.LSR var det som allerede nævnt sælger, der foretog nedrivningsopgaven af store dele af den eksisterende bygningsmasse forinden salget, hvorefter der skulle restere et parkeringsanlæg på ejendommen. Begrundelsen herfor var, at det økonomiske formål med overdragelsen bestod i levering af en grund med en gammel bygning, uanset at sælger havde foretaget delvis nedrivning. Det afgørende for Landsskatteretten var, at der kun var tale om en delvis nedrivning fra sælgers side, ligesom parkeringsanlægget skulle indgå i købers fremtidige byggeri på grunden. Derfor var der ikke tale om nært forbundne ydelser.

Udgangspunktet må – i overensstemmelse med EU-retten – være, at transaktionen alene kan ses som en momspligtig overdragelse af byggegrunde, hvis der præsteres to ydelser af sælger, herunder levering af byggegrund og en tjenesteydelse i form af nedrivning af eksisterende bygningsmasse, som er så tæt forbundet, at der er tale om én samlet transaktion.

Det taler for, at der foreligger én samlet transaktion, hvis sælger foretager nedrivning inden levering finder sted. Det er allerede fastslået i C-461/08, Don Bosco. Der kan således være tale om en momspligtig overdragelse af en byggegrund, hvis det økonomiske formål med ydelserne er at tilvejebringe en byggegrund, som er klar til at blive bebygget. Det gælder derfor også, at såfremt sælgers ydelser kan kvalificeres som uafhængige af hinanden, vil der som udgangspunkt ikke foreligge én samlet transaktion. Det er denne afhandlings opfattelse, at SKM2022.118.LSR er et eksempel herpå. I sagen skulle sælger som allerede nævnt foretage nedrivning af en del af den eksisterende bygningsmasse af forurenings- og miljømæssige årsager. Herefter skulle der overdrages et parkeringsareal. Det kan hævdes, at nedrivningsydelsen isoleret set er adskilt fra leveringen af parkeringsarealet, idet det må kræves, at ydelserne objektivt udgør en enkelt, udelelig transaktion, som det ville være kunstigt at opdele.<sup>112</sup> Nedrivningsydelsen synes nemlig ikke at facilitere en byggegrund.<sup>113</sup> Det taler imod, at der er tale om én enkelt transaktion, såfremt køber efter levering selv foretager nedrivningen.

Det skal dog bemærkes, at når en transaktion består af en flerhed af elementer og handlinger, skal der tages hensyn til samtlige omstændigheder ved den pågældende transaktion.<sup>114</sup> På trods af de momenter, der er fremhævet som afgørende for sontringen mellem *bebygget fast ejendom og byggegrunde*, må der tages et generelt forbehold for så vidt transaktionen udgør misbrug af momsreglerne med henblik på at opnå en afgiftsmæssig fordel, jf. straks nedenfor.

### 7.6.3 Et forbehold – for så vidt formålet er at opnå en afgiftsmæssig fordel

Uanset de ovenstående konklusioner vedrørende sontringen mellem bebygget fast ejendom og byggegrunde, må der tages et generelt forbehold for afhandlingens konklusioner.<sup>115</sup> Forbeholdet går på, om en transaktion eller et arrangement er udtryk for misbrug af momsreglerne. Det foreligger praksis<sup>116</sup>, der statuerer, at der foreligger misbrug af momsreglerne, såfremt 1) der ”vil blive opnået en momsfordel, som det ville stride mod formålet med den relevante bestemmelse at tildele, selv om disse

<sup>112</sup> C-461/08, Don Bosco, præmis 38.

<sup>113</sup> I denne retning, se Thygesen, Jette: *Lad hønsehuset stå – bebygget fast ejendom contra byggegrunde i momsmæssig henseende*, SR.2022.0207.

<sup>114</sup> C-461/08, Don Bosco, præmis. 38.

<sup>115</sup> Det falder uden for rammerne af nærværende afhandling at foretage en dybdegående analyse af dette aspekt, men der skal gøres nogle korte bemærkninger herom. For en dybdegående behandling af problemstillingen henvises til Bundgaard, Jakob m.fl.: *Den evige udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten*, 1. udgave, s. 155 ff., samt Egholm Elgaard, Karina m.fl.: *Momsloven 50 år*, kap. 3.

<sup>116</sup> Sag C-255-02, Halifax præmis 74 og 75.

*bestemmelser formelt er overholdt” og 2) ”det skal fremgå af en samlet række objektive omstændigheder, at hovedformålet med de omhandlede transaktioner er at opnå en momsfordel.”*<sup>117</sup> De nævnte præmisser stammer fra C-255/02, Halifax, som førte til udviklingen af den såkaldte ”misbrugsklausul”.<sup>118</sup>

Der kan argumenteres for, at den specifikke del af momsretten, der bliver behandlet under afsnit 7 i nærværende afhandling under visse omstændigheder, kan være egnet til planlægning. Det er afhandlingens opfattelse, at nogle af de momenter, der er afgørende for sondringen mellem *bebygget fast ejendom* og *byggegrund* – og dermed momsfrigtagelse og momspligt – kan være forudbestemt af parterne. Med andre ord kan parterne planlægge sig til en mere gunstig situation i momsmæssig henseende. Der kan eksempelvis peges på om det er køber eller sælger, der foretager nedrivning eller om købesummen for selve den faste ejendom reguleres mod, at køber foretager nedrivning. Det kan også tænkes, at ejendommen ved mindre renovering forinden et salg kan gå fra ikke at kunne anvendes til reelt at kunne anvendes eller at parterne forinden overdragelse aftaler, at der skal bevares en bebygget fast ejendom på arealet. Det skal dog understreges, at de nævnte eksempler alene skal fungere til illustration af problemstillingen, og eksemplerne skal ikke tages til indtægt for, at de i sig selv kvalificerer planlægning eller misbrug.

Det må dog anføres, at grænserne for planlægning ikke er fast defineret. Det fremgår således af teorien:

*”Men det anerkendes også, at der er grænser for, hvor langt virksomhederne kan gå i deres planlægning – grænser der normeres af EU-domstolens misbrugsklausul, som rummer dels en fortolkning af formålet med reglerne og dels et krav om, der ikke må opnås uberettigede fordele på grundlag af momsplanlægning.”*<sup>119</sup>

For så vidt en transaktion er udtryk for misbrug af momsreglerne, vil det have betydning for momspligten. Konsekvensen af, at der konstateres misbrug er, at den afgiftsmæssige fordel, som er opnået, skal berigtiges.<sup>120</sup>

Konsekvensen af, at der konstateres misbrug, vil eksempelvis være, at en transaktion indeholdende et areal med bestående bygningsmasse i form af bebygget fast ejendom (momsfritaget), vil skulle anses som en momspligtig levering af en byggegrund. Berigtigelsen består således i, at ”fjerne” den del af transaktionen, der medfører den afgiftsmæssige fordel og dermed stille parterne som om fordelelen ikke var opnået.<sup>121</sup>

---

<sup>117</sup> C-255-02, Halifax, præmis 74 og 75 og Bundgaard, Jakob m.fl.: *Den evige udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten*, s. 160 ff.

<sup>118</sup> Ibid.

<sup>119</sup> Bundgaard, Jakob m.fl.: *Den evige udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten*, s. 163.

<sup>120</sup> Jf. Juridisk vejledning, afsnit D.A.3.4 ”Misbrug”.

<sup>121</sup> Ibid.

#### 7.6.4 Afhandlingens bud på gældende ret

Nærværende afhandling anerkender Landsskatterettens afgørelser i SKM.2022.113.LSR og SKM.2022.118.LSR, ligesom afhandlingen har blik for, at der kan være andre opfattelser af gældende ret end den i afhandlingen præsenterede, og at der kan være alternative læsninger af praksis.<sup>122</sup>

Det følgende har til formål kort at præsentere afhandlingens bud på gældende ret som opsummering på de ovenstående afsnit på. Det bliver således besvaret, under hvilke omstændigheder en transaktion indeholdende et eller flere arealer med bestående bygningsmasse skal kvalificeres som en momsfrigtaget overdragelse af en *bebygget fast ejendom* eller en momspligtig overdragelse af en *byggegrund*.

Gældende ret kan opsummeres på følgende måde:

- 1) På baggrund af de i afsnit 7.6 anførte momenter må vurderingen tage udgangspunkt i en kvalifikation af faktum, herunder om der på ejendommen er eksisterende bygningsmasse, der opfylder kriterierne for at være en bygning i momsmæssig forstand.
- 2) Ved den nærmere kvalifikation af faktum, må der henses til, om den eksisterende bygningsmasse reelt kan anvendes. Der må i den forbindelse stilles visse krav til bygningernes karakter og funktionsdygtighed. Disse momenter udmønter sig i et krav om funktionsdygtighed, og det afgørende i den vurdering er, hvorvidt bygningerne reelt kan anvendes, og hvis bygningsmassen reelt ikke kan anvendes, må der bortses fra herfra. Konsekvensen af, at bygningsmassen ikke reelt kan anvendes vil være, at der foreligger en overdragelse af en byggegrund. Heri ligger således også en vurdering af, hvad der i realiteten bliver levereret og hvad den økonomiske virkelighed for transaktionen er.
- 3) Hvis der er tale om eksisterende bygningsmasse, som opfylder kravet om funktionsdygtighed, må der gøres en reservation for de tilfælde, hvor sælger både leverer en bebygget fast ejendom og en ydelse i form af nedrivning. Hvis det findes, at der er en konkret og nær sammenhæng mellem ydelserne (én samlet transaktion), vil der efter omstændighederne kunne være tale om en byggegrund.
- 4) En bebygget fast ejendom, som opfylder kravet om funktionsdygtighed, jf. pkt. 2, og hvor der ikke er en sammenhæng mellem sælgers ydelser, jf. pkt. 3, kan efter omstændighederne karakteriseres som en byggegrund (i hvert fald økonomisk), hvis transaktionen er udtryk for misbrug. I de tilfælde, hvor transaktionen er udtryk for misbrug af momsreglerne, vil den del af transaktionen, der har medført en afgiftsmæssig fordel således blive berigtiget med den følge, at parterne momsmæssigt stilles som om, de ikke havde opnået den afgiftsmæssige fordel.

---

<sup>122</sup> Thygesen, Jette: *Lad hønsehuset stå – bebygget fast ejendom contra byggegrunde i momsmæssig henseende*, SR.2022.0207.

## 8. AFGIFTSPLIGTIG PERSON – ML § 3, STK. 1 I RELATION TIL FAST EJENDOM

### 8.1 PROBLEMSTILLINGEN OG EKSEMPLER TIL ILLUSTRATION

Under afsnit 7 er sondringen mellem *bebygget fast ejendom* og *byggegrunde* behandlet. Som det tidligere er understreget, forudsætter momspligtens indtræden, at levering foretages af en afgiftspligtig person, jf. ML § 3, stk. 1. Det har således været forudsat under behandlingen af problemstillingen under afsnit 7, at ML finder anvendelse.

Genstanden for undersøgelsen i det følgende afsnit er under hvilke omstændigheder en ikke-afgiftspligtig person i en konkret henseende kan blive anset som en afgiftspligtig person efter ML § 3, stk. 1, således, at ML finder anvendelse. Spørgsmålet bliver herefter, hvilke handlinger og aktive skridt – konkret i relation til fast ejendom – der kan medføre, 1) at privatpersonen agerer som en afgiftspligtig person, og 2) at privatpersonens aktiver skifter karakter til at indgå i en økonomisk virksomhed. Genstanden er derimod ikke om en allerede afgiftspligtig person handler i egenskab af afgiftspligtig person.

I det følgende præsenteres to eksempler, der har til formål at illustrere problemstillingen:

- 1) *Eksempel: Sælger (privatperson) A ejer en større grund. A udstykker sin grund, således at grunden er opdelt i fem. Herefter frasælger A arealerne til private købere, idet han kan få en højere pris ved at opdele i parceller i stedet for at sælge grunden samlet.*
- 2) *Eksempel: Sælger (privatperson) B ejer en meget store grund. B udstykker sin grund i 45 parceller. B har til hensigt at sælge alle grundene, og han foretager derfor udmatrikulering af grundene, som får adresse og matrikelnummer. Forinden salgene har B foretaget byggemodning af samtlige grunde. Herudover har B foranlediget etablering af vej samt afholdt tilslutningsafgifter.*<sup>123</sup>

Som eksemplerne illustrerer, er der grundlæggende forskel på, hvordan sælgerne agerer i relation til den faste ejendom, ligesom der er illustreret en forskellighed i sælgernes udnyttelse af sine private aktiver. Med andre ord udnyttes ejendomsretten over aktiverne på forskellig vis, og der kan antageligvis være grundlag for at behandle A og B forskelligt i momsretlig henseende. Det skal i det følgende undersøges, om sælgerne i de to eksempler skal vurderes forskelligt momsmæssigt. I afsnit 8.4 følger på baggrund af analysen et bud på den momsmæssige kvalifikation af de to eksempler.

### 8.2 RETSGRUNDLAG DANSK RET OG EU-RET

Ved overdragelse af byggegrunde gælder, at der indtræder momspligt, såfremt leveringen foretages af en afgiftspligtig person, jf. ML § 3, stk. 1, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra b. Udgangspunktet er således, at før der kan blive tale om momspligt, skal den subjektive momspligt være opfyldt, hvilket skal forstås således, at der skal være foretaget en handling af en afgiftspligtig person, som har handlet i egenskab af afgiftspligtig person.<sup>124</sup>

<sup>123</sup> Det lægges til grund, at arealerne er ubebyggede og som efter Planloven er udlagt til formål, som muliggør opførelse af bygninger, jf. moms bekendtgørelsens § 55, stk. 1.

<sup>124</sup> Thygesen, Jette: *Grundlæggende momsretlige principper*, 2. udgave, s. 36 ff.

Det følger af ML § 3, stk. 1, at afgiftspligtige personer er juridiske eller fysiske personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed. Som det fremgår af bestemmelsen, er der tre betingelser, der skal være opfyldt for, at der er tale om en afgiftspligtig person, nemlig *fysisk eller juridisk person, selvstændig og økonomisk virksomhed*.<sup>125</sup> Det følger af MSD art. 9, stk. 1<sup>126</sup>, at der ved ”afgiftspligtig person” forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomheden uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed. MSD art. 9, stk. 1, præciserer, hvad der forstås ved ”økonomisk virksomhed”. Det fremgår således, at ved økonomisk virksomhed forstås alle former for virksomhed, ligesom det fremgår, at der ved økonomisk virksomhed navnlig, forstås udnyttelse af materielle eller immaterielle goder.

Til brug for vurderingen skal bestemmelsen i MSD art. 12, stk. 1, også inddrages. Af bestemmelsen fremgår, at medlemsstaterne kan anses enhver, der lejlighedsvis gennemfører transaktioner med – for dette afsnit relevante nedslagspunkt – levering af byggegrunde. Det fremgår af SKM2012.297.SKAT, at da Danmark ikke har implementeret MSD art. 12, stk. 1, er det en forudsætning for momspligt, at sælger er en momspligtig person, der driver selvstændig økonomisk virksomhed i momsmæssig forstand, jf. MSD art. 9, stk. 1, 2. afsnit.<sup>127</sup>

Udgangspunktet er, at en indehavers udøvelse af sin ejendomsret ikke i sig selv udgør økonomisk virksomhed.<sup>128</sup> Det skyldes, at private aktiver henhører under privatsfæren og aktiverne har som udgangspunkt ikke karakter til at indgå i en økonomisk virksomhed. Som nedenstående inddragelse af praksis vil illustrere, vil privatpersoners salg af fast ejendom som udgangspunkt ikke vil blive anset økonomisk virksomhed. Eksempelvis vil en privatpersons overdragelse af sin private ejendom ikke udløse momspligt.<sup>129</sup> Begrundelsen herfor synes at være, at en isoleret og enkeltstående overdragelse ikke i sig selv er egnet til at statuere selvstændig økonomisk virksomhed.

I det følgende analyseres sag C-180/10 og C-181/10, *Slaby og Kuc*. EU-Domstolen har med afgørelserne fastlagt, hvilke betingelser, der skal være opfyldt for, at levering af byggegrunde skal anses for momspligtig i lignende situation, som behandles i dette afsnit.<sup>130</sup> Afgørelserne illustrerer således – konkret i relation til fast ejendom – hvilke momenter, der skal lægges vægt på i vurderingen af, hvornår en ikke-afgiftspligtig person kan anses som en afgiftspligtig person, ligesom afgørelserne omhandler, hvorvidt private aktiver skifter karakter til at indgå i økonomisk virksomhed.

### 8.3 SAG C-180/10 OG 181/10, SLABY OG KUC

#### 8.3.1 Faktum og præmisser

Domstolens dom af 15. september 2011 angår de forenede sager C-180/10 og C-181/10, *Slaby og Kuc*. Der er tale om en præjudiciel afgørelse, der er illustrerende for EU-Domstolens opfattelse af begrebet ”afgiftspligtig person” i forhold til fast ejendom. Det præjudicielle spørgsmål angår således overordnet privatpersoners formueforvaltning og handlinger i relation til fast ejendom.

---

<sup>125</sup> Ibid.

<sup>126</sup> MSD art. 9, stk. 1, er gengivet i sin fulde længde under bilag 3.

<sup>127</sup> SKM2012.297.SKAT og Engers Pedersen, Søren: *Moms og fast ejendom*, 2. udgave, s. 21. Som det senere vil fremgå, følger det af præmis 46 i Sag C-180/10 og C-181/10, *Slaby og Kuc*), at de i dommen anførte kriterier, også er anvendelige i denne situation.

<sup>128</sup> Jf. sag C-155-94, *Welcome Trust Ltd*, præmis 32.

<sup>129</sup> Jf. således SKM.2011.50.SR; Pedersen, Engers, Søren: *Moms og fast ejendom*, 2. udgave, s. 22 ff.

<sup>130</sup> Jf. Skatteministeriets kommentar til C-180/10 og C-181/10 (*Slaby og Kuc*), SKM2012.297.SKAT.

Sag C-180/10 omhandler Jaroslav Slaby, der erhvervede et areal, som på overdragelsestidspunktet i 1996 var klassificeret som landbrugsareal. Det er oplyst, at Slaby erhvervede arealet som privatperson, der ikke udøvede nogen økonomisk virksomhed. Mellem 1996 og 1998 anvendte Slaby arealet til landbrugsvirksomhed, men ophørte med denne virksomhed i 1999.<sup>131</sup> I 1997 blev lokalplanen for arealet ændret, således at det pågældende areal fra da af blev udlagt til bebyggelse med ferieboliger. Som følge af denne ændring udstykkede Slaby arealet i 64 parceller, som han fra 2000 løbende påbegyndte at sælge til private.<sup>132</sup>

Sag C-181/10 omhandler ligeledes et landbrug, hvor ejerne anvendte arealet frem til 2006. Arealet blev anvendt til landbrugsvirksomhed og efter en ændring af lokalplanen, hvor arealet blev udlagt til bebyggelse med boliger og forretninger, påbegyndte ejerne salg af grunde.<sup>133</sup>

EU-Domstolen slår dommen fast, at en indehavers almindelige udøvelse af sin ejendomsret ikke i sig selv kan betragtes som en økonomisk virksomhed<sup>134</sup>, og Domstolen henviser til dens egen tidligere praksis på området, jf. C-155/94, Wellcome Trust Ltd.

EU-Domstolen fastslår i relation til ikke-afgiftspligtige personers salg af fast ejendom, herunder byggegrunde, at omfanget af salg af grunde er uden betydning. Det er endvidere uden betydning, at personen forud for en overdragelse har *udstykket* grunde med henblik på at opnå en højere pris, ligesom det tidsmæssige perspektiv samt størrelsen af indtægterne er uden betydning.<sup>135</sup> Det afgørende for EU-Domstolen var derimod personen ”*aktivt tager skridt mod en økonomisk udnyttelse af grundene gennem mobilisering af midler, der svarer til dem, der anvendes af en producent, handlende eller tjenesteyder som omhandlet i MSD art. 9, stk. 1.*”<sup>136</sup> Aktive skridt kan ifølge EU-Domstolen være gennemførelse af bygge- og anlægsarbejde på arealerne og ved anvendelse af kendte markedsføringsmidler. Begrundelsen herfor, at de nævnte aktive skridt ikke sædvanligvis indgår som led i personlig formueforvaltning.

### 8.3.2 Hvad illustrerer sag C-180/10 og C-181/10, Slaby og Kuc?

Dommen illustrerer efter denne afhandlings opfattelse, at der er meget vide rammer for en privatpersons muligheder for at afsætte fast ejendom uden, at personen herved bliver anset for en afgiftspligtig person. Det klare udgangspunkt er således, at en privatperson principielt kan overdrage fast ejendom i et vist omfang, herunder byggegrunde. Det skyldes, at en persons udøvelse af sin ejendomsret ikke i sig selv kan betragtes som økonomisk virksomhed, idet aktiverne henhører under privatsfæren. Det er blandt at fastslået i C-155/94, Wellcome Trust Ltd præmis 32. Med dommen er det endvidere fastslået, at en person har mulighed for at udstykke sit areal forinden salg uden, at dette påvirker personens karakter af ikke-afgiftspligtig person.

På baggrund af det anførte er det denne afhandlings opfattelse, at grænsen for hvornår en privatperson agerer så vedkommende får karakter af en afgiftspligtig person og aktiverne dermed skifter karakter til at indgå i økonomisk virksomhed, skal findes i personens *aktive handlinger*. Det vil således kræve, at personen skal tage aktive skridt mod en økonomisk udnyttelse af byggegrundene. Personen skal

<sup>131</sup> C-180/10 og C-181/10, præmis 12.

<sup>132</sup> C-180/10 og C-181/10, præmis 13.

<sup>133</sup> C-181/10 og C-181/10, præmis 19.

<sup>134</sup> C-180/10 og C-181/10, præmis 36.

<sup>135</sup> C-180/10 og C-181/10, præmis 38.

<sup>136</sup> C-180/10 og C-181/10, præmis 39.

endvidere *mobilisere midler*, der svarer til dem, der anvendes af en producent, handlende eller tjenesteyder som omhandlet i MSD art. 9, stk. 1. Herefter kan der blive tale om, at personen vil blive anset som en afgiftspligtig person.

Med aktive skridt mod økonomisk udnyttelse nævner EU-Domstolen bygge- og anlægsarbejder. Det skal efter dette speciales opfattelse forstås som eksempelvis byggemodning af grundene. I den sammenhæng skal det nævnes, at bygge- og anlægsarbejder kan forstås bredt. Aktive skridt må dermed også omfatte flere andre skridt i relation til udvikling af en ejendom. Af sådanne skridt kan nævnes fundering, udmatrikulering, tilslutning af forskellig karakter samt bearbejdning af den generelle ”infrastruktur” på ejendommen.

#### 8.4 ADMINISTRATIV PRAKSIS OG FORTOLKNINGSBIDRAG

I dette afsnit præsenteres dansk administrativ praksis samt forskellige fortolkningsbidrag. De afgørelser, der bliver behandlet, omhandler særligt, hvorvidt en privatperson driver ”økonomisk virksomhed” i relation til fast ejendom. Dette moment findes på baggrund af praksis at være det afgørende for, om privatpersonen skal anses for en afgiftspligtig person, jf. ML § 3, stk. 1 og MSD art. 9, stk. 1.

SKM.2015.619.LSR omhandler en ejendom på 23.000 m<sup>2</sup>, der var erhvervet til privat beboelse og hestehold. Udgangspunktet var således, at det i sagen omhandlende aktiv var et privat aktiv. Sagen drejede sig om, hvorvidt klageren skulle anses for at udøve økonomisk virksomhed ved salget, jf. ML § 3, stk. 1 som følge af udstykning og byggemodning af syv byggegrunde, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra b, eller om salget faldt uden for ML’s anvendelsesområde som følge af klagers udøvelse af sin ejendomsret. Landsskatterettens afgørelse er i vidt omfang baseret på EU-Domstolens praksis på dette område.<sup>137</sup> Landsskatteretten fandt følgende momenter afgørende:

*”Da klageren i den forelagte sag har foretaget byggemodning af de 7 grunde og i den forbindelse har foranlediget etablering af vej og belysning samt betalt tilslutningsafgifter til varme, kloak og vand, må klageren anses for at have mobiliseret midler i et sådant omfang, at klageren må anses for at udøve økonomisk virksomhed ved salget, jf. ML § 3, stk. 1”<sup>138</sup>*

Det blev endvidere lagt til grund, at de nævnte aktive handlinger ikke var at anses som sædvanlig formueforvaltning og dermed ikke kunne betragtes som udøvelse af almindelig ejendomsret.<sup>139</sup> Konsekvensen af, at privatpersonen i sagen udøvede økonomisk virksomhed, var således, at personen skulle opkræve moms ved salget. Det kan udledes af afgørelsen, at det væsentlige for vurderingen af, om aktiverne henhører til privatsfæren eller indgår som led i økonomisk virksomhed, er privatpersonens tiltag og aktive handlinger. Det bliver således et spørgsmål om, hvorvidt handlingerne kan anses som led i personlig formueforvaltning.<sup>140</sup> Landsskatteretten fandt, at tiltag såsom byggemodning og betaling af tilslutningsafgifter, ikke kan anses som sædvanlig og personlig formueforvaltning.<sup>141</sup>

---

<sup>137</sup> Afgørelser læner sig op ad C-180/10 og C-181/10, Slaby og Kuc.

<sup>138</sup> SKM.2015.619.LSR, s. 3.

<sup>139</sup> Ibid.

<sup>140</sup> Ibid.

<sup>141</sup> Byggemodning kan også anses som etablering af veje, belysning, kloak-, vand- og elektricitetsforsyning, jf. SKM2012.297.SKAT.

Som modsætning hertil kan nævnes SKM.2011.50.SR. Sagen angik en privatperson, der ejede to ejendomme samt en tilstødende grund. Spørgsmålet gik på, hvorvidt salget af den tilstødende grund var momspligtigt og om opførelse af et hus på grunden med efterfølgende salg ville være momspligtigt. Skatterådet fandt, at privatpersonen ikke drev økonomisk virksomhed i momsmæssig forstand, og derfor ikke skulle anses som en afgiftspligtig person, jf. ML § 3, stk. 1.

Hvis man sammenholder faktum i SKM.2011.50.SR med SKM.2015.619.LSR, er det åbenbart, at der er forskel på, hvordan grundene udnyttes. De *aktive handlinger og mobiliseringen af midler*, er således vidt forskellige. Det kan på baggrund heraf udledes, at det afgørende for, om en person udøver økonomisk virksomhed er, hvilke handlinger, der privatpersonen foretager.

Som nævnt under afhandlingens metodeafsnit inddrages bidrag fra svensk ret til at underbygge afhandlingens undersøgelser og konklusioner på dette område. Sverige er et relevant land at drage paralleller til, idet Danmark og Sverige i teorien bør have et sammenligneligt momssystem, da begge lande har implementeret MSD. Den svenske pendant til ML § 3, stk. 1 og MSD art. 9, stk. 1, findes i den svenske momslovs<sup>142</sup> kapital 4, § 1. Bestemmelsen bygger på MSD, hvilket kan udledes af følgende uddrag fra bestemmelsen: *”Med beskattningsbar person avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.”*

Svensk teori anfører om grænsedragningen mellem økonomisk virksomhed og privat virksomhed i momsretlig henseende, at: *”En person som säljer, hyr ut eller på annat sätt utnyttjar sina privata tillgångar är som huvudregel inte enbeskattningsbar person”*.<sup>143</sup> Dette understøtter således afhandlingens konklusion om, at privates råden over private aktiver som hovedregel ikke medfører, at personen skal anses for afgiftspligtig.

De svenske skattemyndigheder fastlægger, at formålet med et salg og udnyttelsen af aktivet skal finde sted med kontinuitet og hyppighed.<sup>144</sup> Disse momenter kan dermed sammenlignes med den måde, hvorpå en tilsvarende økonomisk aktivitet udøves.<sup>145</sup> Dette forudsætter, at *”att personen vidtar aktiva åtgärder för att få intäkter avegendomen och att verksamheten därmed bedrivs på ett affärsmässigt sätt”*.<sup>146</sup> Heraf kan udledes, at såfremt privatpersonen træffer aktive foranstaltninger for at opnå indtægter fra sin ejendom, og at den økonomiske virksomhed drives på en kommerciel måde, kan personen anses for at drive økonomisk virksomhed.

Begrebet ”kommerciel” er efter denne afhandlings opfattelse meget rammende for den vurdering, der skal foretages ved den momsmæssige kvalifikation af disse problemstillinger. Det er nemlig helt afgørende for at anse en person som en afgiftspligtig person, at der tages aktive skridt mod en udnyttelse af den faste ejendom. Jo mere kommerciel denne handlemåde er, jo mere vil handlingerne minde om dem, der sædvanligvis foretages af en producent, handlende eller tjenesteyder.<sup>147</sup> Dette synspunkt stemmer overens med den praksis, der er analyseret ovenfor. Det kan således fastslås, at såfremt en person råder over et grundstykke og foretager aktive skridt mod at udnytte dette til salg, kan der efter

---

<sup>142</sup> Lag 2013.368 ”Mervärdesskattelagen”.

<sup>143</sup> Frennberg, Emil m.fl.: Mervärdesskat: En kommentar, kap. 4, afsnit ”Gränsdragningen mellan ekonomisk verksamhet och priva verksamhet”.

<sup>144</sup> Ibid.

<sup>145</sup> Ibid.

<sup>146</sup> Ibid.

<sup>147</sup> C-180/10 og C-181/10, præmis 39.

omstændighederne være tale om økonomisk virksomhed, hvorefter handlingerne får kommerciel karakter.<sup>148</sup>

På baggrund af ovenstående kan det konkluderes, at det netop er den kommercielle karakter af de handlinger, privatpersonen foretager sig i relation til fast ejendom, der begrundes, at privatpersonen skal anses for en afgiftspligtig person. Gældende ret på området må således være, at det afgørende er, om en privatperson udnytter sine aktiver på en måde, som kan sammenlignes med øvrige erhvervsdrivende samt om aktiviteten samlet set udgør handlinger af kommerciel karakter. Dette understøttes af C-180-10 og C-181-10, *Slaby og Kuc* og SKM2015.619.LSR. Det kan endvidere konkluderes, at de danske skattemyndigheders opfattelse synes at være i fuld overensstemmelse med EU-Domstolens praksis.

Det er væsentligt at bemærke, at EU-Domstolens præmis i C-180-10 og C-181/10, *Slaby og Kuc* om, at det afgørende er om personen tager skridt mod en økonomisk udnyttelse af grundene gennem mobilisering af midler, der svarer til dem, der anvendes af en producent, handlende eller tjenesteyder som omhandlet i MSD art. 9, stk. 1<sup>149</sup>, ikke giver nærmere retningslinjer for, hvilke aktive skridt der faktisk anses for ”mobilisering af midler”. Det er dog nævnt eksempler på, hvilke aktive skridt, der kan være tale om. Det kan være tale om bygge- og anlægsarbejder samt markedsføring ved kendte markedsføringsmidler. Afhandlingen har allerede kort nævnt eksempler på, hvilke *aktive skridt*, der kan støtte, at personen udøver økonomisk virksomhed, og i forlængelse heraf, kan der argumenteres for, at ”mobilisering af midler og aktive skridt” kan fortolkes bredt og således principielt omfatte flere handlinger, end der hidtil har været prøvet i praksis.

Som et eksempel kan nævnes en privatpersons nedrivning af eksisterende bygningsmasse og efterfølgende udstykning. Spørgsmålet bliver, om der er tale om ”mobilisering af midler, der svarer til dem, der anvendes af en producent, handlende eller tjenesteyder.”<sup>150</sup> På den ene side kan man sige, at der alene er tale udøvelse af ejendomsret, og at det er almindelig formueforvaltning at forsøge at opnå den højeste pris for at aktiv.<sup>151</sup> På den anden side kan det hævdes, at nedrivning i kombination med udstykning får kommerciel karakter, og at forberedelse og ”salgsmodning” af sin faste ejendom dermed udgør mobilisering af midler, der svarer til dem, der anvendes af en producent, handlende eller tjenesteyder. Det er forbundet med tvivl, hvordan disse handlinger vil blive kvalificeret, og spørgsmålet er ikke afklaret i praksis.

På baggrund af ovenstående analyse er det muligt at kvalificere de i indledningen præsenterede eksempler. De momenter, der bliver lagt til grund ved vurderingen, er de momenter, som denne afhandling opfatter som gældende ret.

I eksempel 1 ejer A en større grund og efter udstykning sælges grundene. Spørgsmålet bliver om A ved salget udøver økonomisk virksomhed med den følge, at der skal afregnes moms, eller om A ved salgene alene udøver sin ejendomsret, og at dette anses for sædvanlig formueforvaltning. Det eneste aktive skridt A har foretaget sig i relation til grundene, er udstykning. A har således ikke mobiliseret midler, der svarer til dem, der eksempelvis anvendes af en handlende som nævnt i MSD art. 9, stk. 1.

---

<sup>148</sup> Jf. Christiansen, Randi: *Fast ejendom – hvad afgør om salget er momspligtigt?* SR.2017.96, s. 1.

<sup>149</sup> C-180/10 og C-181/10, præmis 39.

<sup>150</sup> Ibid.

<sup>151</sup> C-155-94, *Welcome Trust Ltd*, præmis 32.

A har derimod kun foretaget handlinger, der kan indgå som led i personlig formueforvaltning. A skal således ikke afregne moms ved salgene af grundene.

I eksempel 2 udstykker B sin grund i 45 parceller. Spørgsmålet er, om B ved sine aktive handlinger udøver økonomisk virksomhed. B har foretaget byggemodning af samtlige grunde og afholdt diverse tilslutningsafgifter. De aktive skridt har en væsentlig kommerciel karakter, og B må derfor anses for at have mobiliseret midler svarende til dem, der er nævnt i MSD art. 9, stk. 1. Disse aktive skridt, som B har foretaget, begrundes netop en økonomisk virksomhed, og de handlinger, B har foretaget, falder klart ikke inden for personlig formueforvaltning.

## 8.5 SAMMENFATNING

Det kan på baggrund af ovenstående afsnit konkluderes, at en privatperson som udgangspunkt kan sælge fast ejendom, herunder byggegrunde, i et vist omfang uden, at personen herved skal anses for at drive økonomisk virksomhed. Det afgørende er, om personens aktive handlinger i relation til fast ejendom kan karakteriseres som ”sædvanlig formueforvaltning”. Dette er fastslået i Domstolens praksis i C-155/94, Wellcome Trust Ltd og C-180 /10 og C-181/10, Slaby og Kuc.

Såfremt privatpersonen foretager *aktive handlinger*, der kan anses for at være en *mobilisering af midler*, der svarer til dem, der anvendes af en producent, handlende eller tjenesteyder, vil der som udgangspunkt være tale om økonomisk virksomhed, hvorefter personen skal anses for en afgiftspligtig person, jf. ML § 3, stk. 1.

Udgangspunktet for vurderingen er om der er sket ”mobilisering af midler”. Herved forstås efter denne afhandlings opfattelse, at mobiliseringen af midler skal have en kommerciel karakter. Konkret i relation til fast ejendom og udvikling heraf, kan ”mobilisering af midler” være bygge- og anlægsarbejder og gennemførelse af kendte markedsføringsmidler<sup>152</sup>. Der kan således være tale om eksempelvis byggemodning og afholdelse af tilslutningsafgifter. Det skal dog bemærkes, at der ikke i praksis udtømmende er fastlagt, hvad der kan forstås ved ”mobilisering af midler”. Det er denne afhandlings opfattelse, at der skal foretages en vurdering af personens samlede handlinger i den pågældende sag. Som det er konstateret, udgør udstykning ikke i sig selv en aktiv handling, men i kombinationen nedrivning og efterfølgende udstykning, kan der efter omstændighederne være tale om ”mobilisering af midler”.

## 9. KONKLUSION

En afgrænsning af begrebet *byggegrund* i momsretlig henseende tager sit udgangspunkt i momsbekendtgørelsens § 55, stk. 1, hvorefter det afgørende for, om der definatorisk foreligger en byggegrund er, om et areal er 1) *ubebygget* og 2), *om arealet muliggør opførelse af bygninger*.

Det er afhandlingens opfattelse, at begrebet *byggegrund* skal fortolkes inden for rammerne af formålet med MSD. Dette synspunkt er udledt af EU-Domstolens praksis, hvor det er fastslået, at momsfritagelsen i MSD art. 135, stk. 1, litra k, alene har til formålet at momsfritage ubebyggede arealer, der ikke muliggør opførelse af bygninger.

---

<sup>152</sup> C-180/10 og C-181/10, præmis 39.

På den anførte baggrund er det denne afhandlings opfattelse, at kriteriet i momsbekendtgørelsens § 55, stk. 1, om ”muliggørelse af opførelse bygninger” skal fortolkes stringent, og det afgørende er om et areal de facto kan bebygges.

Det kan konkluderes, at begrebet *byggegrund* omfatter ubebyggede arealer, der muliggør opførelse af bygninger. Gennem analyse af administrativ praksis, kan det konkluderes, at plangrundlaget for et areal har betydning for, om et areal kan siges at muliggøre opførelse af bygninger. Områder, der er udlagt til perspektivarealer, rammearealer og fredede arealer, der er selvstændigt matrikuleret, udgør ikke *byggegrunde*, idet disse arealer ikke muliggør opførelse af bygninger

Herefter skal det konkluderes, at arealer, der er fredede, alligevel skal anses som byggegrunde, såfremt der er mulighed for dispensation fra fredningen. At et areal muliggør opførelse af bygninger og derfor kan anses for en byggegrund, kan eksemplificeres ved arealer, der er beliggende i en landzone. Såfremt der gives landzonetilladelse, vil arealer herefter muliggøre opførelse af bygninger.

Spørgsmålet om, hvorvidt en transaktion indeholdende et eller flere arealer med bestående bygningsmasse enten skal kvalificeres som en momsfritaget overdragelse af en bebygget fast ejendom eller en momspligtig overdragelse af en byggegrund, kommer an på en række momenter og omstændigheder.

Afhandlingen konkluderer, at det afgørende for momsfri overdragelse af bebygget fast ejendom er, om det på overdragelsestidspunktet kan konstateres, at der er eksisterende bygningsmasse på ejendom, som opfylder kravene for at kunne anses som en bygning i momsmæssig forstand. Det forudsætter, at det ikke er en ”ny” bygning, men derimod en ”gammel”, jf. momsbekendtgørelsens § 53, stk. 2, e.c. Afhandlingen konkluderer på baggrund af sag C-71/18, KPC Herning, at det tillige er en forudsætning for momsfrit salg, at bygningen kan kvalificeres som ”funktionsdygtig”. Det er konkluderet, at der herved forstås om bygningen reelt kan anvendes som bygning.

Det er i afhandlingen konkluderet, at aftalens økonomiske virkelighed får betydning for faktumkvalifikationen. Hvis det ved kvalifikationen af faktum kan konstateres, at den bygning, der bliver leveret, reelt ikke kan anvendes, må der bortses fra bygningen. Dette kan eksemplificeres ved, at der overdrages en nedbrændt bygning eller en væsentlig mangelfuld bygning som er placeret på en større grund.

Afhandlingen konkluderer endvidere, at der efter omstændighederne kan foreligge en momspligtig overdragelse af en byggegrund, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra b, uanset om den eksisterende bygningsmasse er funktionsdygtig. Dette vil være tilfældet, såfremt sælger både leverer en grund med eksisterende bygningsmasse, men hvor det i samme aftalekompleks er aftalt, at sælger forinden levering skal foretage nedrivning. Begrundelsen for at anse flere ydelser som én samlet transaktion er, at ydelserne kan være så nært forbundne, at de objektivt udgør en enkelt, udelelig transaktion, som det ville være kunstigt at opdele.

Såfremt en bebygget fast ejendom er funktionsduelig og hvor der ikke er sammenhæng mellem sælgers ydelser, hvis der skal foretages nedrivning, er udgangspunktet, at der er tale om en momsfritaget overdragelse af bebygget fast ejendom. Afhandlingen konkluderer dog, at momsfritagelsen er betinget af, at arrangementet ikke er udtryk for misbrug. Konsekvensen af, at parterne har opnået en afgiftsmæssig fordel, vil være, at parterne skal stilles som om, de ikke havde fået afgiftsfordelen.

Afslutningsvist for denne problemstilling bemærkes det, at det kan forventes, at Skattestyrelsen vil udsende et nyt styresignal som følge af Landsskatterettens tilsidesættelse af begrebet ”funktionsdygtig bygning”.

For så vidt angår problemstillingen vedrørende, hvornår en ikke-afgiftspligtig person skal anses som en afgiftspligtig person – som direkte følge af personens handlinger og udnyttelse af sin ejendom – konkluderer afhandlingen følgende.

Det kan konkluderes, at vurderingen skal gå på, om en person anses for at udøve økonomisk virksomhed eller om aktiviteten falder uden for ML’s anvendelsesområde som følge af personens udøvelse af sin ejendomsret. Det kan konkluderes, at ikke-afgiftspligtige personer kan råde over sin faste ejendom, herunder byggegrunde, i et ikke ubetydeligt omfang uden at personen herved skal anses for at drive økonomisk virksomhed med den følge, at der skal afregnes moms ved salgene. Det afgørende findes i den forbindelse at være, om privatpersonens aktive handlinger i relation til fast ejendom kan karakteriseres som sædvanlig formueforvaltning eller om handlingerne har en mere kommerciel karakter.

Såfremt privatpersonen foretager aktive handlinger, der kan anses for at være en mobilisering af midler, der svarer til dem, der anvendes af en producent, handlende eller tjenesteyder, vil der som udgangspunkt være tale om økonomisk virksomhed, hvorefter personen skal anses for en afgiftspligtig person, jf. ML § 3, stk. 1. Det, der begrunder, at personen skal anses for en afgiftspligtig person er netop den kommercielle karakter, som handlingerne har. Konkret i relation til fast ejendom og udvikling af ejendommen, kan mobilisering af midler være bygge- og anlægsarbejder og gennemførelse af kendte markedsføringsmidler. Afhandlingen konkluderer, at det ikke alene er byggemodning og afholdelse af tilslutningsafgifter, der kan begrunde økonomisk virksomhed, men også øvrige skridt som fundering samt bearbejdning af den generelle infrastruktur på det samlede areal efter udstykning. Samlet set kan det konkluderes, at jo mere kommerciel personens handlemåde er, jo mere vil der være grundlag for at anses personen som en afgiftspligtig person efter ML § 3, stk. 1.

## 10. REFERENCELISTE

### 10.1 LITTERATUR

Bundgaard, Jakob, Ramsdahl Jensen, Dennis og Winther Sørensen, Niels (red.): *Den evige udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten*, 1. udgave, Ex Tuto Publishing, 2015.

Edlund, Hans Henrik og Rasmus Mehl (red.): *Ejendomme 2 – Retspraksis og juridisk teori - Skatter og afgifter*, 1. udgave, Karnov Group, 2019.

Engers Pedersen, Søren: *Moms og fast ejendom*, 2. udgave, Karnov Group, 2021.

Engsig Sørensen, Karsten og Hartig Danielsen, Jens: *EU-Retten*, 8. udgave, Djøf Forlag, 2022.

Evald, Jens: *At tænke juridisk*, 5. udgave, Djøf Forlag, 2019.

Evald, Jens: *Juridisk teori, metode og videnskab*, 1. udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2016.

Frennberg, Emil, Hansson, Ulrika, Jacobsen, Martin: *Merværdeskatt – en kommentar 1-7 kap*, Gula Biblioteket, 1. udgave 2019 (publiceret digitalt 2022).

Kim Egholm Elgaard, Karina, Ramsdahl Jensen, Dennis, Steensgaard, Henrik (red.): *Momsloven 50 år – festskrift i anledning af 50 års jubilæet for Danmarks første momslov*, 1. udgave, Ex Tuto Publishing, 2017.

Lind Johansen, Flemming: *Momssystemdirektivet*, 1. udgave, Forlaget Thomsen, 2008.

Loftager Jørgensen, Lars, Aagaard Pedersen, Børge og Rasmussen, Lars: *Momsloven med kommentarer og EU-henvisninger*, 5. udgave, Forlaget Thomson, 2007.

Munk-Hansen, Carsten: *Retsvidenskabsteori*, 3. udgave, Djøf Forlag, 2022.

Neergaard, Ulla og Nielsen, Ruth: *EU-retten – fri bevægelighed*, 4. udgave, Forlaget Karnov, 2021.

Thygesen, Jette: *Grundlæggende momsretlige principper – i teori og praksis*, 2. udgave, Djøf Forlag, 2018.

## 10.2 ARTIKLER

Christensen, Randi: *Kommentarer til udvalgte afgørelser – Moms på fast ejendom – afgiftspligtig person*, RR.SM2020.0011.

Christiansen, Randi: *Fast ejendom – hvad afgør om salget er momspligtigt?* SR.2017.96.

Ramsdahl Jensen, Dennis og Steensgaard, Henrik: *Kommentarer til udvalgte afgørelser – Sondringen mellem byggegrunde og bebygget fast ejendom i momsretten*, RR.SM.2016.6

Thygesen, Jette: *Lad hønsehuset stå – bebygget fast ejendom contra byggegrund i momsmæssig henseende*, SR.2022.0207.

## 10.3 PRAKSIS

### **Dansk praksis<sup>153</sup>**

SKM.2010.807.SR – *Skatterådets bindende svar af 14. december 2010, j. nr. 10-155242.*

SKM.2011.50.SR – *Skatterådets bindende svar af 25. januar 2011, j.nr. 10-153275.*

SKM.2011.45.SR – *Skatterådets bindende svar af 26. januar 2011, j.nr. 10-190229.*

SKM.2012.241.SR – *Skatterådets bindende svar af 24. april 2012, j.nr. 11-149049.*

---

<sup>153</sup> Henvisninger til praksis i afhandlingen er henvisning til sidetal i printversionen på Karnov Online og i dokumentversion i spalter.

SKM.2013.659.SR – Skatterådets bindende svar af 27. august 2013, j.nr. 11-287363.  
SKM.2013.72.SR – Skatterådets bindende svar af 18. december 2012, j.nr. 11-190906.  
SKM.2013.65.SR – Skatterådets bindende svar af 18. december 2012, j.nr. 12-0170801.  
SKM.2014.554.SR – Skatterådets bindende svar af 24. juni 2014, j.nr. 13-6454888.  
SKM.2015.619.LSR – Landsskatterettens afgørelse af 17. juni 2015, j.nr. 13-0104728.  
SKM.2017.439.VLR – Vestre Landsrets kendelse af 15. maj 2017, j.nr. BS 82/2016-VLR.  
SKM.2020.171.SR – Skatterådets bindende svar af 31. marts 2020, j.nr. 20-0062059.  
SKM.2022.113.LSR – Landsskatterettens afgørelse af 3. februar 2022, j.nr. 19-0018674.  
SKM.2022.118.LSR – Landsskatterettens afgørelse af 28. januar 2022, j.nr. 18-0001689.  
SKM.2022.519.LSR – Landsskatterettens afgørelse af 23. september 2022, j.nr. 18-0024717.

### **Praksis fra EU-Domstolen**

Sag C-155/94, *Wellcome Trust Ltd*, 20. juni 1996.  
Sag C-255/02, *Halifax plc*, 21. februar 2006.  
Sag C-461/08, *Don Bosco Onroerend Goed*, 19. november 2009.  
Sag C-180/10 og C-181/10 (Forenede sager), *Slaby & Kuc*, 15. september 2011.  
Sag C-543/11, *Woningstichting Maasdriel*, 17. februar 2013.  
Sag C-71/18, *KPC Herning*, 4. september 2019.  
Sag C-278/18, *Sequeira Mesquita*, 28. februar 2019.

## 10.4 LOVGIVNING, LOVFORSLAG OG BEKENDTGØRELSER

Lovbekendtgørelse nr. 1021 af 26. september 2019 om merværdiafgift (momsloven)

Bekendtgørelse nr. 2246 af 30. november 2021 om merværdiafgift (momsbekendtgørelsen)

Lovbekendtgørelse nr. 1157 af 1. juli 2020 om planlægning (planloven)

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (momsstemdirektivet).

Lag 2013.368 ”Merværdesskattelagen”.

Council Directive 2006/112/EC of 28. november 2006 on the common system of value added tax.

Rådets Direktiv 2006/112/EG av den 28. november 2006 om ett gemensamt system för mervärdes-skatt.

Forslag til Lov om ændring af lov om merværdiafgift og lov om afgift af lønsum m.v. (Lovforslag nr. L 203) som fremsat af skatteministeren den 22. april 2009.

## 10.5 ANDRE KILDER

SKM.2012.297.SKAT, *Skatteministeriets kommentar til EU-Domstolens dom i de forenede sager C-180/10 og C-181/10, Slaby og Kuc.*

SKM.2017.27.SKAT, *Moms på salg af byggegrunde – styresignal af 16. januar 2017.*

SKM2020.238.SKTST, *Skatteforvaltningens styresignal af 10. juni 2020.*

Thurø, Nicholas (Cushman & Wakerfield): <https://red.dk/2021/01/11/transaktionsvolumen-for-2020-steg-overraskende-med-16/>, 11. Januar 2022. Sidst besøgt den 17. maj 2023.

Thurø, Nicholas (Cushman & Wakerfield): <https://red.dk/2021/01/11/2021-overgik-2017-historisk-høj-transaktionsvolumen/>, 6. Januar 2021. Sidst besøgt den 17. Maj 2023.

## 11. BILAG

### BILAG 1 – LOVBEKENDTGØRELSE NR. 1021 AF 26. SEPTEMBER 2019 OM MERVÆRDI AFGIFT (UDDRAG)

*”§ 3, stk. 1. Afgiftspligtige personer er juridiske eller fysiske personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed.*

*§ 4, stk. 1. 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*

*§ 13, stk. 1. Følgende varer og ydelser er fritaget for afgift:*

*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 grund.”*

### BILAG 2 – BEKENDTGØRELSE NR. 2246 AF 30. NOVEMBER 2021 OM MERVÆRDIAFGIFT (UDDRAG)

*”§ 53, stk. 1. 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 bygning.*

*Stk. 2. En bygning, jf. stk. 1, er ny inden første indflytning. En bygning er også ny på dagen for første levering efter indflytning, hvis leveringen sker mindre end 5 år efter dagen for bygningens færdiggørelse. 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 momslovens § 29.*

*§ 55, stk. 1. 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. § 53 i denne bekendtgørelse.”*

#### **BILAG 3 – RÅDETS DIREKTIV 2006/112/EF AF 28. NOVEMBER 2006 OM DET FÆLLES MERVÆRDIAFGIFTSSYSTEM (UDDRAG)**

*”Artikel 9, stk. 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 karakter.*

*Stk. 2. Ud over de i stk. 1 omhandlede personer betragtes som afgiftspligtig person enhver person, der lejlighedsvis leverer et nyt transport middel, der af sælgeren, af kunden eller for dennes regning, forsendes eller transporteres til kunden til steder uden for en medlemsstats område, men inden for Fællesskabets område”*

*”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.*

*”Artikel 135, stk. 1. Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:*

*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 byggegrunde.”*

#### ANVENDTE FORKORTELSER

Momssystemdirektivet forkortes ”MSD”

Momsloven forkortes ”ML”