

Den momsmæssige omkvalifikation af ”levering af bebygget fast ejendom” til ”levering af byggegrunde”

af HELLE TAISBAK

Nærværende afhandling belyser den problemstilling som opstår, når bebygget fast ejendom sælges til en køber, hvis hensigt er, at nedrive den eksisterende ejendom og bebygge grunden med nybyggeri. I sådanne situationer bliver spørgsmålet, om leverancen skal kvalificeres som levering af bebygget fast ejendom som i medfør af momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, 1. led er momsfritaget eller om leveringen anses som en momspligtig levering af en byggegrund (uanset at ejendommen er bebygget på leveringstidspunktet), jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra b.

For at belyse problemstilling analyseres momslovens § 13, stk. 1, nr. 9 og den dertilhørende fritagelse i moms-systemdirektivets art. 135, stk. 1, litra k sammenholdt med art. 12, stk. 1, litra b i afhandlingens kapitel 2. Herved skabes der et overblik over momsfritagelsens indhold og anvendelsesområde og det fastslås, at det af momsbekendtgørelsens § 56, stk. 1 fremgår, at en byggegrund per definition er en ubebygget grund. Med andre ord synes definitionen af byggegrunde ikke at retfærdiggøre en omkvalifikation.

Eftersom det netop er fortolkningen af fritagelsens indhold og muligheden for omkvalifikation som giver anledning til problemstillingen, analyseres det i kapitel 3 hvordan såvel EU-Domstolen som Skatterådet og Landsskatteretten fortolker fritagelsen, herunder muligheden for omkvalifikation. Da der endnu ikke foreligger en endelig afgørelse på området, resulterer analysen i en konklusion om, hvorledes det forventes, at retsstillingen bliver. Med andre ord om omkvalifikation synes at kunne retfærdiggøres ud fra nuværende retskilder. Hvorvidt denne forventning er korrekt, vides ikke før en endelig afgørelse foreligger, men er forfatterens bud på, hvordan den nuværende retsikkerhed skal afklares. Ligeledes behandler afhandlingen i kapitel 4 den nuværende retsikkerhed ved at analysere dennes betydning for markedet for køb og salg af bebygget fast ejendom og for samfundet generelt.

Konklusionen er, at markedet for køb og salg af bebygget fast ejendom vil være fastfrosset som konsekvens af den retsikkerhed der præger markedet. Fastfrysningen resulterer i markant færre salg samt at færre bebyggede ejendomme sættes til salg. Markedet vil forblive i denne fastfrysning indtil der foreligger en endelig afklaring fra domstolene og der herefter foreligger retssikkerhed.

Yderligere konkluderes det, at der som hovedregel ikke synes at være mulighed for at foretage omkvalifikation af levering af bebygget fast ejendom til levering af byggegrunde, da byggegrunde per definition er ubebyggede grunde. Sådant omkvalifikation vil alene kunne foretages når der foreligger særlige tilfælde, såsom hvis sælger efter aftale med køber også leverer en nedrivningsydelse eller hvis bygningens stand er så dårlig, at bygningen ikke i sig selv har en værdi.

INDHOLDSFORTEGNELSE

ABSTRACT	3
KAPITEL 1: INTRODUKTION.....	4
1.1. Præsentation af emnet.....	4
1.2. Problemformulering	5
1.3. Metode.....	5
1.3.1. Juridisk metode.....	5

1.3.1.1.	Anvendte retskilder.....	6
1.3.2.	Økonomisk metode.....	7
1.4.	Afgrænsning.....	7
1.5.	Afhandlingens opbygning.....	8
KAPITEL 2: MOMSFRTAGELSEN FOR SALG AF FAST EJENDOM.....		8
2.1.	Den direktivbestemte momsfristagelse.....	8
2.2.	Den danske implementering i momslovens § 13, stk. 1, nr. 9.....	9
2.2.1.	Begrebet <i>levering</i>	9
2.2.2.	Begrebet <i>bygning</i>	9
2.2.3.	Nye bygninger og nye bygninger med tilhørende jord.....	10
2.2.4.	Byggegrunde.....	10
2.2.5.	Særskilt levering af en bebygget grund.....	11
2.3.	Overensstemmelse mellem den direktivbestemte og danske momsfristagelse.....	12
KAPITEL 3: DEN NUVÆRENDE RETSTILSTAND.....		12
3.1.	EU-Domstolens praksis.....	12
3.1.1.	Sag C-461/08, <i>Don Bosco</i>	13
3.1.2.	Sag C-326/11, <i>J.J. Komen</i>	14
3.1.3.	Sag C-543/11, <i>Maasdriel</i>	15
3.1.4.	Sammenfatning af EU-Domstolens praksis.....	17
3.2.	National praksis.....	17
3.2.1.	Ingen omkvalifikation af bebygget fast ejendom.....	17
3.2.2.	Omkvalifikation af bebygget fast ejendom.....	18
3.2.2.1.	Bygningens karakter i forhold til arealets samlede byggemuligheder.....	18
3.2.2.2.	Købers hensigt om nedrivning.....	20
3.2.2.2.1.	Hensigtserklæring i købsaftalen.....	20
3.2.2.2.2.	Købers hensigt med erhvervelsen.....	21
3.2.2.2.3.	Egner købers hensigt sig til vurderingen?.....	23
3.2.2.2.4.	Sælgers positive viden om købers hensigt.....	24
3.2.3.	SKM2016.82.LSR.....	24
3.2.4.	SKM2017.439.VLR.....	25
3.2.4.1.	Den (forventede) endelige afgørelse.....	27
3.2.5.	Den juridiske vejledning.....	27
3.2.5.1.	Er den juridiske vejledning i overensstemmelse med gældende ret?.....	27
3.2.6.	Sammenfatning af national praksis.....	28
3.3.	Delkonklusion.....	29
KAPITEL 4: RETSUSIKKERHED.....		29
4.1.	Usikkerhed.....	30
4.2.	Knightsansk usikkerhed.....	31

4.2.1.	Fastfrysning af markedet	32
4.2.2.	Perfekt fastfrysning.....	34
4.3.	Delkonklusion.....	34
KAPITEL 5: JURIDISKE OG ØKONOMISKE KONSEKVENSER		35
5.1.	Konsekvensen af at Landsskatterettens afgørelse stadfæstes	35
5.2.	Konsekvensen af at SKAT får medhold	35
5.2.1.	Anvendelse af Landsskatterettens praksis indtil SKAT opnår medhold	36
5.3.	Delkonklusion.....	37
KAPITEL 6: KONKLUSION		37
LITTERATURLISTE		38
	Lovgivning	38
	Retspraksis fra EU-Domstolen	38
	National praksis	38
	Vejledninger	38
	Tidsskrifter	38
	Artikler	39
	Bøger	39

ABSTRACT

According to the Danish law of VAT § 13(1), no. 9, supply of real property is exempted from VAT, unless it is supply of a new building, a building land or a separate supply of land which a building stands on. Since not all supplies of property are included in the exemption, a practical issue arise because the separation between supply of building lands and supply of old buildings is not always clear. Hereafter, the question becomes whether the supply of an old building which the buyer intent to tear down can be qualified as supply of building land and by that become a subject to VAT.

To find a solution to the qualification-issue an analysis of the Danish law of VAT and the Directive on the common system of VAT is made. Hereby, it will be examined which supplies are encompassed by the exemption and which are a subject to VAT. During this, it will be concluded that there is no variance between the exemptions in the directive and in the Danish law and that a building land per definition is a land on which no buildings are established and which is subdivided to buildings.

Further the legal practice will be analysed. This analysis will examine whether and when a supply of an old building can be qualified as supply of a building land. According to the National Tax Board it is possible to make such qualifications when it is the intention of the buyer to tear down the old building and use the land on which it stands to establish new buildings.

Since a building land per definition is a ground without a building it is concluded that the National Tax Board use an extended interpretation of the definition of building land and by default there is no legal basis for this interpretation. This conclusion is supported by the European Court of Justice and The Danish National Tax Tribunal, both of which state that such qualifications cannot be made. One exemption to this is, if the seller also yields the demolition of the old building or if the character of the building results in a qualification after which the supply shall be seen as 'supply of building land'.

At present the legal position in Denmark is unclear: The National Tax Board disagree with the Danish National Tax Tribunal, which is why, the court now has to make a final interpretation of the law. Until a final conclusion is made every supply of old buildings will be a subject to the Knightian uncertainty, which means that it is not possible for the seller to insure against the uncertainty of the market. As a consequence the market will freeze and only the necessary transactions will be made. The market will stay in this position until it is known whether or not a supply of an old building can be qualified as supply of a building land.

It is to expect, that the high court will rule against the National Tax Board. As a result the practice needs to change so this type of qualifications does not happen in the future. The social consequences might be a political uncertainty since the state as a result will not be able to collect the same amount of money as when the qualification was possible. Due to the uncertainty regarding the interpretation of § 13(1), no. 9 it is not known whether this will be the result or not, but it is expected.

KAPITEL 1: INTRODUKTION

1.1. Præsentation af emnet

Frem til 1. januar 2011 var der i den danske momslov¹ (ML) en generel momsfritagelse, hvorefter al salg af fast ejendom var momsfritaget. Da en sådan fritagelse var mere vidtgående, end fritagelsen i momssystemdirektivet² (MSD) blev det med virkning fra denne dato indført, at levering af byggegrunde og nye bygninger med og uden tilhørende jord er momspligtige.³

Lovændringen⁴ har især givet anledning til en kvalifikationstvivil, når fast ejendom med en eller flere eksisterende bygninger overdrages og køber, nedriver eksisterende bygninger for at opføre nye. Spørgsmålet bliver herefter, hvorvidt et sådan salg skal klassificeres som levering af bebygget fast ejendom, eller om der kan ske omkvalifikation, således at salget kvalificeres som levering af en byggegrund, og dermed bliver pålagt moms.

Siden lovændringen har SKAT løbende skærpet praksis for, hvornår en gammel bygning kan omkvalificeres til en byggegrund.⁵ Dette er sket ved, at der i stigende grad lægges vægt på købers hensigt om nedrivning af eksisterende bygninger. Denne praksis er opstået på baggrund af SKATs fortolkning af EU-Domstolens afgørelser i sag C-461/08, *Don Bosco*, sammenholdt med sag C-326/11, *J.J. Komen*, og sag C-543/11, *Maasdriel*. Det følger heraf at det er den økonomiske realitet, som bestemmer, hvordan overdragelsen skal kvalificeres, hvilket betyder, at det skal vurderes, hvad der rent økonomisk leveres: en byggegrund eller en bygning. For at finde frem til den økonomiske realitet, følger det af den administrative praksis, at kvalifikationen af en levering foretages ved en vurdering af overdragelsens omstændigheder, hvor alt kan inddrages.⁶

Landsskatteretten har gjort op med denne praksis ved at fastslå, at en levering af fast ejendom alene kan kvalificeres som en byggegrund, hvis ejendommen på leveringstidspunktet opfylder betingelserne herfor. Resultatet heraf er, at der som udgangspunkt ikke kan ske omkvalifikation af overdragelser af bebygget fast ejendom. Landsskatterettens kendelser er indbragt til domstolene, hvorfra der på nuværende tidspunkt ikke er afsagt dom. Den manglende afgørelse betyder, at der er retsusikkerhed. Med andre ord er den gennemskuelighed og

¹ LBK nr. 760 af 21/06/2016, Bekendtgørelse af lov om merværdiafgift (momsloven)

² Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem

³ På trods af at fritagelsen var mere vidtgående end den direktivbestemte fritagelse, kunne den generelle fritagelse oprettholdes på baggrund af en stand still-klausul i momssystemdirektivet

⁴ Lov 2009-06-12 nr. 520 om ændring af lov om merværdiafgift og lov om afgift af lønsum m.v.

⁵ Jf. H. Engvang, Asger; Praksisændring: Landsskatteretten tilsidesætter SKATs fortolkning af begrebet "byggegrund"; side 1

⁶ Jf. H. Engvang, Asger; Praksisændring: Landsskatteretten tilsidesætter SKATs fortolkning af begrebet "byggegrund"; side 1

forudberegnelighed, som retssikkerheden skal sikre, væk, hvorfor aktørerne på markedet for køb og salg af bebygget fast ejendom ikke kender retsstillingen.⁷

1.2. Problemformulering

Den nuværende retstilstand ønskes blandt andet undersøgt igennem en analyse af de retlige rammer, nærmere bestemt momssystemdirektivets art. 135, stk. 1, litra k sammenholdt med art. 12, stk. 1, litra b samt momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, 1. led og samme bestemmelses litra b sammenholdt med momsbekendtgørelsens⁸ § 54, stk. 1 og § 56, stk. 1. Formålet hermed er at få klarlagt regelgrundlaget og analysere, om dette åbner op for at kvalificere leveringer af bebygget fast ejendom som byggegrunde. Løbende i analysen af de relevante bestemmelser, laves en komparativ analyse af de danske regler og den direktivbestemte momsfrigørelse og momspligt. Denne analyse laves for at vurdere, om momssystemdirektivets relevante bestemmelser er implementeret korrekt i den danske momslov.

Retstilstanden ønskes desuden undersøgt igennem en analyse af retspraksis, herunder praksis fra EU-Domstolen, administrativt praksis fra Skatterådet og Landsskatteretten samt praksis fra Vestre Landsret. Formålet hermed er at klarlægge, hvornår der i retspraksis åbnes op for muligheden for omkvalifikation og hvad baggrunden herfor er. Løbende i analyserne af national praksis foretages en komparativ analyse med EU-Domstolens praksis og lovgrundlaget. Hermed ønskes det undersøgt, om national praksis har den nødvendige hjemmel til at omkvalificere levering af bebygget fast ejendom.

I forlængelse heraf vil det diskuteres, hvorvidt Landsretten bør stadfæste Landsskatterettens afgørelser eller give SKAT medhold således, at omkvalifikation er mulig. Samtidig ønskes det undersøgt, hvilke juridiske såvel som økonomiske konsekvenser en stadfæstelse af Landsskatterettens afgørelser kontra et medhold til SKAT vil blive.

Den manglende retssikkerhed ønskes undersøgt igennem en analyse af, hvilken type af usikkerhed markedet er præget af, hvem denne usikkerhed rammer, samt hvorvidt markedet er fastfrosset som resultat af usikkerheden. For at få en bedre forståelse af fastfrysningen drages en parallel til bilmarkedet, hvor der forekom en fastfrysning i efteråret 2017.

Afslutningsvis vil hovedspørgsmålet om, hvornår leveringer af bebygget fast ejendom i momsmæssig henseende kan omkvalificeres til levering af byggegrunde, besvares.

1.3. Metode

1.3.1. Juridisk metode

Den retsdogmatiske metode anvendes, hvorfor gældende ret systematiseres, beskrives og fortolkes.⁹ Med andre ord anvendes retsdogmatiske udsagn af typen de lege lata.¹⁰ Dermed anvendes udsagn om, hvilke regler, der aktuelt gælder på området.¹¹ Yderligere bidrager udsagnene til at fastslå det resultat, som en domstol vil nå til ved anvendelsen af retskilderne og den retsdogmatiske analyse.¹² Herved får de lege lata-udsagnene karakter af prognoser af varierende sandsynligheder.¹³ Med dette forstås, at der laves en prognose om den endelige afgørelses udfald, samtidig med, at det anerkendes, at denne prognose ikke nødvendigvis stemmer overens med den fremtidige, endelige afgørelse.¹⁴

⁷ Jf. Højlund, Dorte; Retssikkerhed og juridisk metode; 1. udg.; side 15

⁸ Bekendtgørelse 2015-06-30 nr. 808 om merværdiafgift (momsbekendtgørelsen)

⁹ Jf. D. Tvarnø, Christina og Nielsen, Ruth; Retskilder & Retsteorier; 4. reviderede udg.; side 30

¹⁰ Jf. Blume, Peter; Juridisk metodelære; 5. udg.; side 161

¹¹ Jf. Wegener, Morten; Juridisk metode; 3. reviderede udg.; side 51

¹² Jf. D. Tvarnø, Christina og Nielsen, Ruth; Retskilder & Retsteorier; 4. reviderede udg.; side 31

¹³ Jf. Wegener, Morten; Juridisk metode; 3. reviderede udg.; side 60

¹⁴ Jf. R. Jensen, Dennis; Merværdiafgiftspligten – en analyse af den afgiftspligtige transaktion; side 12

Fundamentet for den retsdogmatiske metode er retskilderne, herunder læren om disse.¹⁵ Som konsekvens heraf er det alene muligt at fastlægge de lege lata, såfremt *alle* tilstedeværende retskilder analyseres og fortolkes.¹⁶ Baggrunden herfor er, at de forskellige retskilder er en del af en større helhed, der danner den gældende ret.¹⁷

For at klarlægge gældende ret foretages en ordlydsfortolkning af lovgivningen. Formålet hermed er at finde frem til den juridiske mening.¹⁸ Denne præciserende fortolkning foretages i overensstemmelse med ordenes sædvanlige betydning.¹⁹ Herved opnås der retssikkerhed, idet krav som forudberegnelighed, ensartethed og konsekvent fortolkning imødekommes.²⁰

Der findes to former for ordlydsfortolkning: den almindelige ordlydsfortolkning, som fastlægger en regels generelle indhold og subsumptionsfortolkningen, hvorefter det vurderes, om et konkret forhold er eller ikke er omfattet af bestemmelsen.²¹ Den almindelige fortolkning anvendes i kapitel 2 til at fastlægge, hvad gældende ret er ifølge loven. I forbindelse hermed bruges ordlydsfortolkningen til at fastslå, om der er overensstemmelse mellem den direktivbestemte fritagelse og fritagelsen i momsloven. Subsumptionsfortolkningen anvendes i kapitel 3, når det skal vurderes, om de enkelte kvalifikationer af bebygget fast ejendom er i overensstemmelse med loven.

Hertil kommer, at der foretages en formålsfortolkning af den direktivbestemte fritagelse samt modsætningslutninger af retspraksis. Ved formålsfortolkningen er det formål, der fortolkes ud fra, det, som fortolkeren indlægger i reglerne.²² Ved modsætningslutninger forstås, at EU-Domstolen udtømmende har gjort op med, på hvilke betingelser, retsfølgen kan indtræde.²³ Det betyder, at såfremt betingelserne eller faktum er anderledes, vil der indtræde en hel eller delvis modsat retsfølge.²⁴

Endvidere anvendes en analogifortolkning af retspraksis. En analogifortolkning er, når en regel anvendes på tilfælde, som falder uden for den videst mulige sproglige forståelse, se hertil især afsnit 5.2.1.²⁵ Slutteligt anvendes en komparativ metode til at sammenholde den danske og den direktivbestemte fritagelse samt nationalt og EU-retlig praksis. Herved angives der i analysen forskelle og ligheder mellem den danske og direktivbestemte fritagelse og fortolkningerne heraf.²⁶

1.3.1.1. Anvendte retskilder

Der findes to typer af retskilder. For det første er der lovgivningen. Dette omfatter national og EU-retlig lovgivning, herunder også praksis.²⁷ For det andet den juridiske litteratur.²⁸ Hvor loven fastsætter regler, er den juridiske litteratur en beskrivelse af disse regler og den dertilhørende praksis.²⁹ Begge former for retskilder vil anvendes i afhandlingen: Direktivet, loven og bekendtgørelsen samt praksis vil analyseres, alt imens den juridiske litteratur vil indgå i eller bidrage til diskussionen af analyserne.³⁰

¹⁵ Jf. Højlund, Dorte; Retssikkerhed og juridiske metode; 1. udg.; side 19

¹⁶ Jf. D. Tvarnø, Christina og Nielsen, Ruth; Retskilder & Retsteorier; 4. reviderede udg.; side 327

¹⁷ Jf. Blume, Peter; Juridisk metodelære; 5. udg.; side 61

¹⁸ Jf. D. Tvarnø, Christina og Nielsen, Ruth; Retskilder & Retsteorier; 4. reviderede udg.; side 233

¹⁹ Jf. Evald, Jens; At tænke juridisk; 4. udg.; side 37

²⁰ Jf. Evald, Jens; Juridisk teori, metode og videnskab; 1. udg.; side 50

²¹ Jf. D. Tvarnø, Christina og Nielsen, Ruth; Retskilder & Retsteorier; 4. reviderede udg.; side 233-34

²² Jf. D. Tvarnø, Christina og Nielsen, Ruth; Retskilder & Retsteorier; 4. reviderede udg.; side 264

²³ Jf. D. Tvarnø, Christina og Nielsen, Ruth; Retskilder & Retsteorier; 4. reviderede udg.; side 246

²⁴ Jf. D. Tvarnø, Christina og Nielsen, Ruth; Retskilder & Retsteorier; 4. reviderede udg.; side 246

²⁵ Jf. D. Tvarnø, Christina og Nielsen, Ruth; Retskilder & Retsteorier; 4. reviderede udg.; side 242

²⁶ Jf. D. Tvarnø, Christina og Nielsen, Ruth; Retskilder & Retsteorier; 4. reviderede udg.; side 505

²⁷ Jf. D. Tvarnø, Christina og Nielsen, Ruth; Retskilder & Retsteorier; 4. reviderede udg.; side 57

²⁸ Jf. D. Tvarnø, Christina og Nielsen, Ruth; Retskilder & Retsteorier; 4. reviderede udg.; side 57

²⁹ Jf. Blume, Peter; Juridisk metodelære; 5. udg.; side 67-68

³⁰ Jf. Blume, Peter; Juridisk metodelære; 5. udg.; side 159

Direktivet, loven og bekendtgørelsen er bindende.³¹ Det betyder, at EU-Domstolen, SKAT, Skatterådet, Landsskatteretten og domstolene er forpligtet til at anvende den anførte regulering.³² Det følger af momsstyremdirektivet, at medlemsstaterne skal definere begrebet *byggegrund*. Denne kompetence er udnyttet i moms-bekendtgørelsen, som ikke i sig selv er en lovtekst, men en administrativ forskrift, der har til formål at uddybe loven.³³ Dermed får bekendtgørelsen en retskildeværdi svarende til momsloven, da den, ligesom momsloven binder offentlige myndigheder, virksomheder og borgere.³⁴

Udover den bindende regulering anvendes der ikke-bindende regulering, herunder den juridiske vejledning. Den juridiske vejledning er ikke bindende for andre end SKAT, men skal forstås som en vejledning og er et udtryk for SKATs opfattelse af gældende ret.³⁵ Dermed beskriver den juridiske vejledning, hvordan reglerne i momsloven og momsbekendtgørelsen skal fortolkes.³⁶

Størstedelen af afgørelser vedrørende omkvalifikationsproblematikken er administrative afgørelser fra Skatterådet. Administrative afgørelser har ikke samme retskildeværdi som afgørelser fra domstolene.³⁷ Eftersom der i relation til omkvalifikationsproblematikken på nuværende tidspunkt alene foreligger administrative afgørelser, synes denne praksis at have en tilstrækkelig retskildeværdi til at fastlægge gældende ret.³⁸ Når domstolen afsiger den endelige dom, vil domstolens opfattelse skulle lægges til grund ved Skatterådets og Landsskatterettens senere afgørelser.³⁹

1.3.2. Økonomisk metode

For at analysere, hvilke konsekvenser retsikkerheden medfører, anvendes almindelig mikroøkonomisk metode. Hertil kommer, at afhandlingen i begrænset omfang vil anvende public choice.

1.4. Afgrænsning

Førend en levering af en byggegrund anses for at være momspligtig, skal sælger være en afgiftspligtig person, der handler som led i sin økonomiske virksomhed. Begreberne, *afgiftspligtig person* og *økonomisk virksomhed* defineres ikke, da tvisten alene opstår, hvor disse betingelser er opfyldt. På baggrund heraf vil afhandlingen ikke belyse situationer, hvor der sker levering af fast ejendom fra ikke-afgiftspligtige personer eller afgiftspligtige personer, der ikke handler som led i sin økonomiske virksomhed. Ej heller vil afhandlingen belyse situationer, hvor den solgte ejendom alene har været anvendt til ikke-fradragsberettigede formål, da en sådan anvendelse medfører momsfritagelse, jf. ML § 13, stk. 2.

Afhandlingen vil alene analysere, om der er mulighed for at omkvalificere gamle bygninger til byggegrunde. Det betyder, at al anden fast ejendom, herunder den kvalifikationsproblematik, der opstår i forbindelse med levering af en ny bygning, ikke behandles. Da reglerne herfor giver en samlet forståelse af momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, vil bestemmelsens litra a og den dertilhørende bestemmelse i direktivet analyseres i et begrænset omfang. Det samme er gældende for bekendtgørelsens § 55, stk. 2-5, om hvornår til- og ombygningsarbejde anses for værende i væsentligt omfang og dermed er omfattet definitionen på en ny bygning. På samme måde vil det alene i begrænset omfang analyseres, hvad der i momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra b, 2. led, forstås ved en særskilt levering af bebygget grund.

Det følger af momsbekendtgørelsen § 54, stk. 4 og 5 og § 56, stk. 3 og 4, at overdragelse af tinglige rettigheder, andele og aktier kan sidestilles med overdragelse af en ny bygning, en ny bygning med tilhørende jord eller en byggegrund, hvis nærmere betingelser er opfyldt. Eftersom tvisten i Danmark omhandler klassificeringen af

³¹ Jf. D. Tvarnø, Christina og Nielsen, Ruth; Retskilder & Retsteorier; 4. reviderede udg.; side 69

³² Jf. D. Tvarnø, Christina og Nielsen, Ruth; Retskilder & Retsteorier; 4. reviderede udg.; side 69

³³ Jf. Højlund, Dorte; Retssikkerhed og juridisk metode; 1. udg.; side 31

³⁴ Jf. Højlund, Dorte; Retssikkerhed og juridisk metode; 1. udg.; side 31

³⁵ Den juridiske vejledning 2017-2; Om Den juridiske vejledning; Bindende virkning

³⁶ Jf. D. Tvarnø, Christina og Nielsen, Ruth; Retskilder & Retsteorier; 4. reviderede udg.; side 103-104

³⁷ Jf. Blume, Peter; Juridisk metodelære; 5. udg.; side 140

³⁸ Jf. Blume, Peter; Juridisk metodelære; 5. udg.; side 141

³⁹ Jf. Blume, Peter; Juridisk metodelære; 5. udg.; side 140

byggegrunde efter bekendtgørelsens § 56, stk. 1, vil afhandlingen ikke belyse disse overdragelser. På samme måde vil forældelsesfristerne og en eventuel overvæltningssproblematik ved tilbagebetaling af moms ikke analyseres.

Det følger af den juridiske metode, at *alle* tilstedeværende retskilder analyseres. Grundet afhandlingens omfang er dette ikke muligt. Der vil alene anvendes national praksis omhandlende overdragelser efter lovændringens ikrafttrædelse, ligesom noget praksis alene vil fremgå af noterne. I forlængelse heraf vil afgørelser, hvori der ikke foretages omkvalifikation alene analyseres i begrænset omfang.

Hertil kommer, at en præciserende fortolkning af lovgivningen normalt indeholder en fortolkning af forarbejderne.⁴⁰ Da momsloven er implementeret fra direktivet, findes der ikke forarbejder hertil. Normalt vil direktivets præambler i stedet anvendes. Eftersom præamblerne ikke benævner fritagelsen, foretages der ikke en analyse heraf.

Derimod findes der forarbejder til ændringsloven. Eftersom disse alene definerer centrale begreber i omkvalifikationsproblematikken på samme måde som moms bekendtgørelsen, synes disse heller ikke at bidrage til analysen, hvorfor forarbejderne ikke analyseres i nærmere omfang.

Slutteligt bemærkes det, at afhandlingen er udarbejdet i perioden 1. september 2017 – 2. januar 2018. I den forbindelse er litteratursøgningen afsluttet d. 15. december 2017, hvorfor nye publikationer og ny retspraksis efter denne dato ikke er medtaget.

1.5. Afhandlingens opbygning

Hjemlen til moms fritagelsen og momspligten, herunder omkvalifikation, fastlægges, hvorefter praksis fra EU-Domstolen og den nationale praksis vil analyseres. Som afslutning på analysen nås en konklusion om, hvorvidt den nationale praksis er i overensstemmelse med retsgrundlaget, og hvad konsekvenserne herved er. Dette fører afslutningsvist til en analyse af retsikkerheden. Denne analyse indeholder en konkret vurdering af markedssituationen. I forlængelse heraf vurderes det, om der kan opstå politiske usikkerheder i fremtiden.

KAPITEL 2: MOMSFRTAGELSEN FOR SALG AF FAST EJENDOM

Momssystemdirektivet er i dansk ret implementeret ved momsloven, hvorfor loven skal fortolkes direktivkonformt. Det betyder, at momslovens bestemmelser skal fortolkes i overensstemmelse med direktivet, herunder også i overensstemmelse med EU-Domstolens praksis.⁴¹

I det følgende vil det analyseres, hvorvidt der er overensstemmelse mellem den direktivbestemte moms fritagelse vedrørende bebyggede fast ejendom i momssystemdirektivets art. 135, stk. 1, litra j og k og den danske moms fritagelse i momslovens § 13, stk. 1, nr. 9.

2.1. Den direktivbestemte moms fritagelse

Det følger af momssystemdirektivet, at medlemsstaterne skal fritage *”levering af bygninger eller dele heraf med tilhørende jord bortset fra levering omhandlet i artikel 12, stk. 1, litra a)”*. Med andre ord er overdragelse af bygninger moms fritaget i alle tilfælde, medmindre bygningerne er nye, jf. MSD art. 135, stk. 1, litra j sammenholdt med art. 12, stk. 1, litra a. Herved opstiller direktivet en sondring mellem nye og gamle bygninger.

⁴⁰ Jf. Blume, Peter; Juridisk Metodelære; 5. udg., side 93

⁴¹ Jf. H. Sonne, Niclas og H. Hansen, Ulrik; Moms på salg af fast ejendom – skærpelse af praksis efter ”salamimetoden”; side 62

For at kunne foretage denne sondring skal det fastslås, hvad der forstås ved begrebet *bygning*. Det følger af direktivets art. 12, stk. 2, 1. pkt., at en bygning defineres som ”*enhver grundfast konstruktion*”. Det betyder, at en bygning i momsmæssig henseende også omfatter veje, hegn, beplantning, mv..⁴²

Når en sådan grundfast konstruktion leveres *inden første indflytning*, anses bygningen for ny, jf. MSD art. 12, stk. 1, litra a. På trods af at direktivet definerer nye bygninger på denne måde, tildeles medlemsstaterne kompetence til at udvide den nationale definition, idet andre kriterier, end første indflytning kan anvendes, jf. MSD art. 12, stk. 2, sidste pkt.

Udover momsfrigtagelsen på gamle bygninger findes der i direktivets art. 135, stk. 1, litra k, en momsfrigtagelse af ”*levering af ubebygget fast ejendom bortset fra de i artikel 12, stk. 1, litra b) nævnte byggegrunde*”. Med andre ord er ubebygget fast ejendom momsfrigtaget, medmindre den ubebyggede faste ejendom karakteriseres som en byggegrund.

I direktivet defineres en byggegrund som ”*grunde, hvad enten de er byggemodnet eller ikke, når de af medlemsstaterne betragtes som sådanne*”, jf. MSD art. 12, stk. 3. På denne måde fastslår såvel direktivet som EU-Domstolen⁴³, at det ikke er byggemodningen, som er afgørende for at klassificere en grund som en byggegrund, men derimod medlemsstaternes øvrige kriterier i de nationale definitioner.⁴⁴ Med andre ord findes der i direktivet ikke en nærmere definition på begrebet *byggegrund*, da medlemsstaterne er tillagt vide beføjelser til at definere begrebet.

I forlængelse heraf skal det påpeges, at medlemsstaterne ved definitionen af begrebet *byggegrund* er forpligtet til at iagttage formålet med den direktivbestemte fritagelse, hvilket er at fritage ubebyggede grunde, som *ikke* er beregnet til at blive bebygget.⁴⁵ Hertil kommer en betingelse om, at den faste ejendom alene kan anses som en byggegrund, hvis den er *bestemt til at tjene til opførelse af en bygning*.⁴⁶

2.2. Den danske implementering i momslovens § 13, stk. 1, nr. 9

I modsætning til den direktivbestemte fritagelse er den danske fritagelse negativt defineret som al fast ejendom, der ikke er omfattet af definitionerne på nye bygninger og byggegrunde i moms bekendtgørelsens § 54, stk. 2 og § 56, stk. 1, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra a og b.⁴⁷

2.2.1. Begrebet levering

Det følger af momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, at der skal fortages en levering, førend bestemmelsen finder anvendelse. Da leveringer af fast ejendom er leveringer af varer, følger det af momslovens § 4, stk. 1, 2. pkt., at levering er defineret som ”*overdragelse af retten til som ejer, at råde over ejendommen*”. Leveringen skal selvsagt foretages mod vederlag.⁴⁸

2.2.2. Begrebet bygning

Det fremgår af moms bekendtgørelsens § 54, stk. 1, 1. pkt., at bygninger defineres som ”*grundfaste konstruktioner, som er færdiggjort til det formål, de er bestemt til*”. At bygninger defineres som grundfaste konstruktioner, er i overensstemmelse med direktivets definition af bygninger, idet definitionen heraf også omfatter parkeringspladser, broer, veje, havneanlæg, træer, hegn mv..⁴⁹

⁴² Jf. S. Albrechtsen, Tobias; Momsreform og dens betydning for levering af fast ejendom; side 2066

⁴³ Jf. sag C-543/11, *Maasdriel*, præmis 31 sammenholdt med præmis 36

⁴⁴ Jf. sag C-543/11, *Maasdriel*, præmis 31

⁴⁵ Jf. Sag C-543/11, *Maasdriel*, præmis 30 samt sag C-461/08, *Don Bosco*, præmis 43, jf. præmis 25

⁴⁶ Jf. Sag C-543/11, *Maasdriel*, præmis 30 modsætningsvis

⁴⁷ Se tilsvarende H. Sonne, Niclas og H. Hansen, Ulrik; Moms på salg af fast ejendom – skærpelse af praksis efter ”salamimetoden”; side 62

⁴⁸ Jf. Christiansen, Randi; Fast ejendom – hvad afgør om salget er momspligtigt?; side 98

⁴⁹ Jf. SKATs momsvejledning, E nr. 191; Moms på salg af nye bygninger og byggegrunde; afsnit 1.2. Hvad forstås ved en bygning i momsmæssig forstand?; side 5

Ved den danske definition af *bygninger*, er der imidlertid tilføjet den betingelse, at konstruktionerne skal være færdiggjort til det formål, de er bestemt til. Dette kan resultere i situationer, hvor grundfaste konstruktioner ikke vil kvalificeres som bygninger, fordi de ikke er *færdiggjort til det formål, de er bestemt til*.⁵⁰ Der vil med andre ord være en risiko for, at fast ejendom, som er bebygget i henhold til momssystemdirektivet, ikke anses som bebygget i henhold til dansk ret, fordi bekendtgørelsen indfører et kriterium i definitionen af begrebet *bygninger*, som ikke har hjemmel i direktivets fælles definition.

Ses der alene på ordlyden, er der således en væsentlig forskel i implementeringen. Dette er alene et problem, såfremt en fortolkning heraf medfører, at færre bygninger bliver momsfrataget efter § 13, stk. 1, nr. 9, 1. led, end hvad er tilfældet efter momssystemdirektivets fritagelse i art. 135, stk. 1, litra j. Det følger af Skatterådets praksis, at f.eks. en restaurationsbygning eller en garage ikke anses for værende en bygning, fordi formålet med ejendommen efter lokalplanen er boliger, hvorfor det kan udledes af Skatterådets fortolkning af momsbekendtgørelsens § 54, stk. 1, at den danske implementering af definitionen af begrebet *bygning* synes at være forkert.⁵¹

Det synes imidlertid ikke at være denne fortolkning, som skal anlægges. At en bygning skal være færdiggjort til det formål, som den er bestemt til, synes at betyde, at en garage skal være færdiggjort til at være en garage og så fremdeles. Ved at anlægge en sådan fortolkning synes den danske definition af begrebet *bygning* at være implementeret korrekt, uanset at ordlyden i definitionen er anderledes.

Endvidere følger det af bekendtgørelsens § 54, stk. 1, sidste pkt., at levering af dele af en bygning anses for at være levering af en bygning.

2.2.3. Nye bygninger og nye bygninger med tilhørende jord

Momsloven sonderer, på samme måde som direktivet, mellem nye og gamle bygninger. Dette kommer til udtryk i lovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra a, hvorefter leveringer af nye bygninger ifalder momspligt.

Definitionen på nye bygninger findes i momsbekendtgørelsens § 54, stk. 2, 1. pkt., hvorefter en bygning anses for ny inden første indflytning. Herved er der fuldstændig overensstemmelse mellem momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra a, bekendtgørelsens § 54, stk. 2, 1. pkt. og momssystemdirektivets art. 12, stk. 1, litra a.

Hertil kommer, at lovgiver ved den danske implementering har valgt at iagttage muligheden for en bredere definition på *nye bygninger*, jf. MSD art. 12, stk. 2, sidste pkt. Det betyder, at en bygning også defineres som ny ved første levering efter indflytning, når denne sker inden 5 år efter bygningens færdiggørelse, jf. § 54, stk. 2, 2. pkt., samt anden og efterfølgende leveringer, der sker inden for 5 år, hvis leveringen sker, inden bygningen har været i brug i 2 år og første levering var mellem interesseforbundne parter, jf. § 54, stk. 2, 3. pkt.

På samme måde er bygninger, hvorpå der er foretaget til- eller ombygningsarbejde i et væsentligt omfang, omfattet af definitionen af *ny bygning* i bekendtgørelsens § 54, stk. 2, jf. bekendtgørelsens § 55, stk. 1. Dette skyldes, at en bygning, hvorpå der i væsentligt omfang er udført til- eller ombygningsarbejde, er i direkte konkurrence med nye bygninger.⁵²

2.2.4. Byggegrunde

Det følger af momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra b, 1. led, at leveringer af byggegrunde er momspligtige. Det fremgår af ordlyden, at dette er uanset, om byggegrunden er byggemodnet eller ej.

En byggegrund defineres i bekendtgørelsens § 56, stk. 1 som "*et ubebygget areal, som efter lov om planlægning eller forskrifter udstedt i medfør heraf er udlagt til formål, som muliggør opførelse af bygninger*". Dermed

⁵⁰ Jf. SKM2011.6.SR og SKM2014.496.SR

⁵¹ Jf. f.eks. SKM2011.6.SR, hvor "det er Skatteministeriets opfattelse, at et salg af en grund, der efter lokalplan er udlagt til boligformål, og hvorpå der er opført en garage eller et udhus, i momsmæssig sammenhæng skal anses som en levering af en byggegrund, fordi den fremtidige anvendelse af en garage eller et udhus, ikke opfylder det formål til beboelse, der var hensigten med lokalplanens udlægning af arealet til helårsboligbebyggelse."

⁵² Jf. S. Albrechtsen, Tobias; Momsreform og dens betydning for levering af fast ejendom; side 2068

består den danske definition af byggegrunde af to kumulative betingelser: For det første skal grunden være ubebygget, og for det andet skal grunden være omfattet af planloven, således at grunden er mulig at bebygge. Hvor første betingelse synes at skulle fortolkes, som at der på overdragelsestidspunktet ikke må være opført bygninger af nogen art på ejendommen, skal anden betingelse forstås således, at der skal foreligge en godkendt lokalplan, der muliggør bebyggelsen. Begge betingelser synes at være i overensstemmelse med direktivet og EU-Domstolens praksis.⁵³

Det følger af anden betingelse, at det ikke er formålet med ejendommen, der udløser momspligten, men det faktum, at ejendommen potentielt kan anvendes til bebyggelse.⁵⁴ Som konsekvens heraf vil ejendomme, som, efter planloven kan bebygges, kunne klassificeres som byggegrunde, uden at overdragelsen af ejendommen har byggeri for øje.⁵⁵ Dette er under forudsætning af, at de konkrete ejendomme er ubebyggede. Ligeledes er det uden betydning, om der foreligger forskrifter, som bestemmer, hvordan ejendommen kan udnyttes, herunder om der er fastsat specifikke formål med udnyttelsen af arealerne.⁵⁶

At den momsmæssige definition af begrebet *byggegrund* afhænger af indholdet i planloven, sikrer en ensartet forståelse af begrebet lovgivningen imellem. Alligevel synes det at være uhensigtsmæssigt, da det kan resultere i, at Landsskatteretten skal tage stilling til fortolkningen af et område, som Landsskatteretten ikke har særlig viden om.⁵⁷ For at kunne undgå en sådan situation ville en uddybning af planlovens definition være relevant at tilføje i den juridiske vejledning.⁵⁸ En sådan uddybning findes ikke, og problematikken ses da også i SKM2016.82.LSR, SKM2016.529.LSR og SKM2016.634.LSR, hvor Landsskatteretten alene forholder sig til, om ejendommene objektivt er ubebygget (betingelse 1). Om dette skyldes Landsskatterettens manglende viden i forhold til planloven, eller om det skyldes den manglende opfyldelse af første betingelse, vides ikke. Det må dog forventes, at Landsskatteretten gør rigtigt i at udelukke en ejendoms kvalifikation som byggegrund, når første betingelse ikke er opfyldt. Dette er uanset, hvorvidt anden betingelse ville være opfyldt eller ej.

2.2.5. Særskilt levering af en bebygget grund

Det følger af momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra b, 2. led, at særskilt levering af en bebygget grund ifalder momspligt. Særskilt levering af en bebygget grund defineres i momsbekendtgørelsens § 56, stk. 2 som ”*levering af ethvert grundareal med grundfaste konstruktioner [...], hvor der ikke samtidig med leveringen af grundarealet sker levering af de på grunden opførte grundfaste konstruktioner*”. Med andre ord vil en levering af en grund, hvorpå der er opført en eller flere bygninger anses for en momspligtig levering, såfremt grunden og bygningerne ikke leveres samtidig. Spørgsmålet bliver herefter, om denne del af bestemmelsen har hjemmel i momssystemdirektivet.⁵⁹

Af ordlyden i direktivets art. 135, stk. 1, litra j sammenholdt med ordlyden i art. 12, stk. 1, litra a fremgår det, at leveringer af bygninger eller dele heraf med tilhørende jord er momsfritaget. Det betyder, at der skal ske en samlet levering af bygninger og jord, førend leveringen er fritaget for moms. Når der ikke sker en samlet levering, må det modsætningsvist betyde, at en sådan levering er momspligtig. På baggrund heraf må det vurderes, at lovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra b, 2. led, er i overensstemmelse med momssystemdirektivet, uanset at direktivet ikke positivt nævner *særskilt levering af en bebygget grund*, som en momspligtig levering.⁶⁰

⁵³ Jf. ordlyden i direktivets art. 12, stk. 3 og sag C-461/08, *Don Bosco*, præmis 43 modsætningsvis samt sag C-543/11, *Maasdriel*, præmis 30 modsætningsvis

⁵⁴ Jf. Andersen, Merete og E. Pedersen, Søren; Moms på fast ejendom; side 545

⁵⁵ Jf. Andersen, Merete og E. Pedersen, Søren; Moms på fast ejendom; side 548

⁵⁶ Jf. SKM2011.624.SR, hvor en ejendom, som var udlagt til formål, der muliggjorde bebyggelse, medførte, at ejendommen blev kvalificeret som en byggegrund, uanset at der forelå servitutter, som umuliggjorde bebyggelse.

⁵⁷ Se tilsvarende S. Jensen, Thomas og Kristoffersen, Cliff; Nye regler for moms ved salg af fast ejendom; side 4052

⁵⁸ Jf. S. Jensen, Thomas og Kristoffersen, Cliff; Nye regler for moms ved salg af fast ejendom; side 4052

⁵⁹ Dette spørgsmål blev ligeledes fremsat i SKM2016.634.LSR

⁶⁰ Se tilsvarende Landsskatterettens besvarelse af spørgsmål 6 i SKM2016.634.LSR, , hvor det blev fastslået, at ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra b, 2. led, ikke er i uoverensstemmelse med direktivet

2.3. Overensstemmelse mellem den direktivbestemte og danske momsfrigtagelse

Den danske fritagelse er negativt defineret og adskiller sig dermed væsentligt fra momssystemdirektivet, som består af to positive definitioner på momsfrigtaget leveringer af fast ejendom og to positive definitioner på momspligtige overdragelser af henholdsvis nye bygninger og byggegrunde.⁶¹ Forskellen i opbygningen kan skyldes, at salg af fast ejendom frem til lovændringen var en generel fritagelse, hvortil de momspligtige leveringer er tilføjet.

Netop opbygningens forskel kan betyde, at implementeringen ikke er korrekt.⁶² Dette begrundes med, at sondringen mellem momspligtige og momsfritagne leverancer bliver mere enstregnet i den danske momslov.⁶³ Med dette menes, at den sparsomme ordlyd i momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, 1. led og litra a og b samt bekendtgørelsens definitioner af centrale begreber fører til, at fritagelsen blandes sammen med de momspligtige overdragelser.⁶⁴

Som konsekvens heraf bliver sondringen svære at foretage, og der sker derved et skred i formålet med fritagelsen i momssystemdirektivets art. 135, stk. 1, litra j og k og de momspligtige overdragelser i direktivets art. 12, stk. 1, litra a og b.

At afgrænsningen mellem de momsfritagne overdragelser af bebygget fast ejendom og momspligtige overdragelser af byggegrunde giver anledning til problemer, ses ganske tydeligt i praksis. På trods heraf synes implementeringen af momssystemdirektivets art. 135, stk. 1, litra j og k og art. 12, stk. 1, litra a og b i momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, 1. led og bestemmelsens litra a og b at være korrekt.⁶⁵ Dette begrundes med medlemsstaternes vide beføjelse til at definere begreberne *nye bygninger* og *byggegrunde*, og at det følger af bestemmelserne, at samme leveringer af bebygget fast ejendom er omfattet af direktivet og momsloven. Derfor er det uden betydning, at såvel opbygningen af og ordlyden i momslovens § 13, stk. 1, nr. 9 og de dertilhørende definitioner i moms bekendtgørelsen, er anderledes end den direktivbestemte fritagelse.

KAPITEL 3: DEN NUVÆRENDE RETSTILSTAND

3.1. EU-Domstolens praksis

På EU-plan findes der på nuværende tidspunkt tre afgørelser af betydning for fortolkningen af momssystemdirektivets art. 135, stk. 1, litra k sammenholdt med art. 12, stk. 1, litra b. Disse afgørelser udspringer alle af præjudicielle spørgsmål forelagt af Holland, og vil blive analyseret nedenfor.

Faktum i afgørelserne er anderledes end faktum i de danske sager, hvilket skyldes, at Holland har nationale regler, hvorefter momsfritagne leveringer af fast ejendom pålægges en overdragelsesafgift, alt imens momspligtige leveringer er fritaget for afgiften. Resultatet heraf bliver, at en kvalifikation som 'en momspligtig levering af fast ejendom' vil være økonomisk neutral for parterne i transaktionen, mens en momsfrigtagelse vil medføre en økonomisk byrde i form af betaling af den hollandske overdragelsesafgift.⁶⁶ Hvor det med andre

⁶¹ Jf. H. Sonne, Niclas og H. Hansen, Ulrik; Moms på salg af fast ejendom – skærpelse af praksis efter "salamimetoden"; side 62

⁶² Se tilsvarende H. Sonne, Niclas og H. Hansen, Ulrik; Moms på salg af fast ejendom – skærpelse af praksis efter "salamimetoden"; side 62

⁶³ Se tilsvarende H. Sonne, Niclas og H. Hansen, Ulrik; Moms på salg af fast ejendom – skærpelse af praksis efter "salamimetoden"; side 63

⁶⁴ Jf. Andersen, Merete og E. Pedersen, Søren; Moms på fast ejendom; side 539

⁶⁵ Se tilsvarende Skatteministeriets bemærkninger til udkast til forslag om lov om ændring af merværdiafgiftsloven og lov om afgift af lønsum m.v.; side 10 samt Andersen, Merete og E. Pedersen, Søren; Moms på fast ejendom; side 548

⁶⁶ Jf. H. Sonne, Niclas og H. Hansen, Ulrik; Moms på salg af fast ejendom – skærpelse af praksis efter "salamimetoden"; side 63

ord er en fordel for såvel sælger, som køber, at leverancerne ifalder momspligt i Holland, er det i Danmark et ønske, at overdragelserne er underlagt momsfrigørelsen.

3.1.1. Sag C-461/08, Don Bosco

Den første af de tre sager er sag C-461/08, *Don Bosco*. Sagen omhandler Don Bosco, som købte en grund, der på aftaletidspunktet var bebygget med to ældre bygninger. Det var Don Boscos hensigt at nedrive de eksisterende bygninger og efterfølgende bebygge den frigjorte grund.⁶⁷ Derfor indgik Don Bosco en aftale med sælger om, at sælger skulle søge nedrivningstilladelsen, og at sælger skulle indgå aftale med en entreprenør om nedrivningen, samt at sælger skulle afholde omkostningerne hertil.⁶⁸ Yderligere blev det aftalt, at de afholdte omkostninger skulle overføres til Don Bosco ved at forhøje købsprisen tilsvarende.⁶⁹ Sælgeren fik d. 27. august 1999 nedrivningstilladelsen, og om morgenen d. 30. september 1999 begyndte nedrivningsarbejdet. Samme dag, dog først senere på dagen, blev ejendommen leveret til Don Bosco. Med andre ord skete leveringen først efter påbegyndelsen af nedrivningsarbejdet. Som resultat heraf gjorde myndighederne gældende, at leveringen var levering af en gammel bygning, hvorfor overdragelsen var momsfrigørelset og derfor ifaldt den hollandske overdragelsesafgift.⁷⁰ Denne kvalifikation blev begrundet med, at bygningerne alene delvist var nedrevet på overdragelsestidspunktet og derfor udgjorde en *grundfast konstruktion*. På baggrund heraf blev Don Bosco pålagt at betale overdragelsesafgiften. En afgørelse Don Bosco var uenig i.

Herefter skulle EU-Domstolen tage stilling til, om levering af en grund med en bygning, hvor den eksisterende bygning skulle rives ned med henblik på at opføre en ny bygning i den eksisterende bygnings sted, og hvor nedrivningen var påbegyndt før leveringen, var momspligtig eller ej.⁷¹

I forbindelse hermed fastslog EU-Domstolen, at i tilfælde, hvor sælger både leverer ejendommen og supplerende ydelser, skal kvalifikationen af leveringen foretages ud fra læren om blandende transaktioner.⁷² Med andre ord foretages kvalifikationen ud fra en vurdering af, om transaktionerne skal anses som to adskilte og uafhængige transaktioner, eller som én samlede transaktion. Vurderingen af, om sælgers udførte handlinger er én samlet transaktion, afhænger af, om handlingerne i momsmæssig henseende er nært forbundne svarende til, om ydelserne kan opdeles, eller om en sådan opdeling vil være kunstig.⁷³

EU-Domstolen fastslog, at sælgers deltagelse i nedrivningen af de eksisterende bygninger, ikke var uden afgørende betydning, idet det *økonomiske formål* med sælgers handlinger var at *"tilvejebringe en grund, som var klar til at blive bebygget"*. På baggrund heraf blev det fastslået, at leveringen og nedrivningsydelsen skulle anses som en samlet transaktion, som blev kvalificeret som levering af en byggegrund, idet sælger i realiteten leverede en byggegrund.⁷⁴ Denne kvalifikation skete, på trods af at grunden på leveringstidspunktet faktisk var bebygget. Alligevel synes afgørelsen ikke at være overraskende, idet Don Bosco, og sælger på aftaletidspunktet, havde aftalt, at det var en byggegrund, og ikke en bebygget fast ejendom, som skulle leveres.⁷⁵

Af Don Bosco-sagen kan det udledes, at enhver levering af en gammel bygning med tilhørende jord, som nedrives helt eller delvist af sælger og for sælgers regning inden leveringen til køber, vil anses som levering af ubebygget fast ejendom.⁷⁶ Baggrunden for denne kvalifikation er overdragelsens økonomiske virkelighed.

⁶⁷ Jf. sag C-461/08, *Don Bosco*, præmis 11, 1. pkt.

⁶⁸ Jf. sag C-461/08, *Don Bosco*, præmis 11, 2. pkt.

⁶⁹ Der var alene tale om en delvis overførsel af omkostningerne, idet sælger selv skulle betale udgifterne til fjernelse af asbest, jf. sag C-461/08, *Don Bosco*, præmis 11, sidste pkt.

⁷⁰ Jf. sag C-461/08, *Don Bosco*, præmis 28

⁷¹ Jf. sag C-461/08, *Don Bosco*, præmis 24

⁷² Jf. sag C-461/08, *Don Bosco*, præmis 34, jf. præmis 32

⁷³ Jf. sag C-461/08, *Don Bosco*, præmis 39, jf. præmis 37

⁷⁴ Jf. sag C-461/08, *Don Bosco*, præmis 40 sammenholdt med sag C-326/11, *J.J. Komen*, præmis 26

⁷⁵ Se tilsvarende R. Jensen, Dennis og Steensgaard, Henrik; Kommentarer til udvalgte afgørelser – Sondringen mellem byggegrunde og bebygget fast ejendom i momsretten; side 102

⁷⁶ Hvorvidt leveringen af den ubebyggede faste ejendom herefter er momsfrigørelset efter momssystemdirektivet art. 135, stk. 1, litra k eller momspligtig efter momssystemdirektivet art. 12, stk. 1, litra b, afhænger af den nationale definition på byggegrunde.

Det betyder, at der ved kvalifikationen af leveringer af bebygget fast ejendom skal foretages en realitetsbedømmelse, hvorefter det vurderes, om der i realiteten sælges et stykke jord eller en bygning.⁷⁷ Med andre ord skal det vurderes, hvad der faktisk leveres, herunder hvad aftalen bygger på, og ikke, hvad leveringen er skjult som. Hvorvidt den ubebyggede faste ejendom herefter kvalificeres som en byggegrund, afhænger af de nationale definitioner.

Don Bosco-sagen klarlægger således, retsstillingen i de situationer, hvor sælger er involveret i nedrivningsarbejdet efter aftale med køber, men hvor sælger ikke er involveret i opførelsen af nye bygninger. Med andre ord fastlægger Don Bosco-sagen retsstillingen i de situationer, hvor leveringen omfatter flere transaktioner, som samlet skal vurderes under ét.

Hvad Don Bosco-sagen derimod ikke klarlægger, er den retsstilling, hvor sælger *ikke* er involveret i nedrivningsarbejdet (hverken før eller efter levering), men hvor købers hensigt er at nedrive bygningerne (enten selv eller ved hjælp fra tredjemand) for at få en ubebygget fast ejendom, som kan anvendes til opførelse af nye bygninger.⁷⁸ Om sådanne situationer vil være omfattet af fritagelsen i momsordningsdirektivets art. 135, stk. 1, litra k eller af momspligten i art. 12, stk. 1, litra b, vides med andre ord ikke.

Eftersom Skatterådet anlægger en praksis, hvor netop købers hensigt kan tillægges afgørende betydning, uanset sælgers manglende deltagelse i nedrivningen, bliver spørgsmålet herefter, om købers hensigt kan spille en afgørende rolle i kvalifikationen af transaktionen. Det synes imidlertid ikke at være tilfældet, idet EU-Domstolen ikke tillægger Don Boscos (købers) hensigt betydning, men alene vurderer, hvad det økonomiske formål med sælgers handlinger var, herunder at sælger deltog i nedrivningen.

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

Hvorvidt en omkvalifikation kan foretages på baggrund af købers hensigt, besvares blandt andet i Sag C-326/11, *J.J. Komen*. Sagen omhandler en overdragelse af forretningslokaler i en forretningsarkade. Forinden erhvervelsen og leveringen var der udført nedrivningsarbejder af sælgeren med henblik på at opføre en ny bygning.⁷⁹ Efter erhvervelsen, udførte køber for egen regning renoverings- og ombygningsarbejde, således at det samlede arbejde, der var udført af sælger og køber, resulterede i en ny bygning. Herefter var der tvivl om, hvorvidt overdragelsen skulle kvalificeres som en levering af en gammel eller ny bygning.

På trods af at *J.J. Komen*-sagen omhandler en anden kvalifikationsproblematik end den i analysen omhandlede, synes afgørelsen at finde anvendelse.⁸⁰ Dette begrundes, blandt andet i at Domstolen synes at tillægge det afgørende betydning, at ejendommen ikke på noget tidspunkt under ombygningen fremstod som en ubebygget grund.⁸¹ På baggrund heraf må det således fastslås, at sælgers delvise nedrivning af en bygning inden overdragelse ikke er tilstrækkeligt til at kvalificere leveringen som levering af en byggegrund. I hvert fald ikke, når nedrivningen ikke foretages som en supplerende ydelse til leveringen.⁸² Modsætningsvist må det derfor fastslås, at sælgers fuldstændige nedrivning af bygningen inden levering ville føre til, at overdragelsen ville kvalificeres som en byggegrund, hvorfor EU-Domstolen med *J.J. Komen*-sagen fastslår, at en byggegrund skal være ubebygget.

⁷⁷ Jf. S. Albrechtsen, Tobias; Momsreform og dens betydning for levering af fast ejendom; side 2071

⁷⁸ Se tilsvarende R. Jensen, Dennis og Steensgaard, Henrik; Kommentarer til udvalgte afgørelser – Sondringen mellem byggegrunde og bebygget fast ejendom i momsretten; side 102

⁷⁹ Jf. sag C-326/11, *J.J. Komen*, præmis 10

⁸⁰ Se tilsvarende R. Jensen, Dennis og Steensgaard, Henrik; Kommentarer til udvalgte afgørelser – Sondringen mellem byggegrunde og bebygget fast ejendom i momsretten; side 103

⁸¹ Jf. sag C-326/11, *J.J. Komen*, præmis 37 sammenholdt med præmis 10, sidste pkt.

⁸² Se hertil sag C-461/08, *Don Bosco*, hvor sælgers delvise nedrivning resulterede i en byggegrund, fordi sælger leverede nedrivningsydelsen

Hertil kommer, at det var køberen som efter levering, skulle foretage det egentlige byggearbejde og derved frembringe den nye bygning.⁸³ På baggrund heraf kan det udledes, at købers handlinger efter overdragelsen (og hensigten herom) ikke kan være af betydning ved kvalifikationen af leveringen.

Endvidere fastslår EU-Domstolen, at parternes hensigt skal tages i betragtning, når overdragelser af bebygget fast ejendom skal kvalificeres.⁸⁴ En sådan inddragelse kræver, at parternes hensigt kan understøttes af objektive beviser.⁸⁵ Ved at inddrage parternes hensigt er det muligt at fastslå, hvad der i realiteten overdrages.⁸⁶

For at vurdere, hvad der i realiteten overdrages, tillægger EU-Domstolen ejendommens karakter på overdragelsestidspunktet betydning. I *J.J. Komen*-sagen var ejendommen i (delvist) brug på leveringstidspunktet, hvorfor bygningen var af en sådan stand, at den kunne anvendes.⁸⁷ Modsat må det betyde, at ejendommens karakter kan føre til, at levering af en bebygget fast ejendom kan kvalificeres som levering af en byggegrund, såfremt karakteren af ejendommen gør denne uanvendelig på overdragelsestidspunktet.

Eftersom EU-Domstolen tillægger det en større betydning, at ejendommen på leveringstidspunktet var funktionsdygtig som en bygning, at bygningen kun var delvist nedrevet, samt at køber selv skulle foretage det egentlige byggearbejde, end hvad parterne havde til hensigt, synes parternes hensigt ikke at være af afgørende betydning for kvalifikationen.⁸⁸

Ved at lægge afgørende vægt på ovennævnte momenter fandt EU-Domstolen, at overdragelsen skulle kvalificeres som en momsfrataget levering af en gammel bygning.⁸⁹

3.1.3. Sag C-543/11, *Maasdriel*

Den sidste afgørelse fra EU-Domstolen af betydning for omkvalifikationsproblematikken er sag C-543/11, *Maasdriel*. Den 13. november 2006 indgik Woningstichting en aftale med Maasdriel kommune om køb af en grund, hvorpå der fandtes en bygning og en parkeringsplads.⁹⁰ Woningstichting havde planer om at opføre boliger på grunden, hvorfor det blev aftalt, at Maasdriel kommune skulle nedrive den nuværende bygning og fjerne asfalteringen af parkeringspladsen.⁹¹ Købsprisen skulle efterfølgende forhøjes med de omkostninger, der havde været i forbindelse med nedrivningen. Nedrivningen af bygningen blev foretaget i januar og februar 2007, og Woningstichting fik overdraget grunden d. 2. marts 2007.⁹² På overdragelsestidspunktet var parkeringspladsen stadig beliggende på grunden og i brug. Desuden havde Woningstichting på dette tidspunkt ikke opnået byggetilladelse.⁹³

De hollandske myndigheder var af den opfattelse, at overdragelsen var en momsfrataget levering af en ubebygget grund, hvorfor Woningstichting blev pålagt at betale den hollandske overdragelsesafgift. Dette blev begrundet med, at der ifølge den hollandske definition af byggegrunde alene er tale om en byggegrund, når der efter nedrivning af en eksisterende bygning er udført byggemodning.⁹⁴ På baggrund heraf skulle EU-Dom-

⁸³ Jf. sag C-326/11, *J.J. Komen*, præmis 38

⁸⁴ Jf. sag C-326/11, *J.J. Komen*, præmis 33 sammenholdt med præmis 34. Tilsvarende konklusion laves i R. Jensen, Dennis og Steensgaard, Henrik; Kommentarer til udvalgte afgørelser – Sondringen mellem byggegrunde og bebygget fast ejendom i momsretten; side 103

⁸⁵ Jf. sag C-326/11, *J.J. Komen*, præmis 33 sammenholdt med præmis 26

⁸⁶ Jf. R. Jensen, Dennis og Steensgaard, Henrik; Kommentarer til udvalgte afgørelser – Sondringen mellem byggegrunde og bebygget fast ejendom i momsretten; side 103

⁸⁷ Jf. sag C-326/11, *J.J. Komen*, præmis 37

⁸⁸ Jf. sag C-326/11, *J.J. Komen*, præmis 38-39 sammenholdt med præmis 30

⁸⁹ Jf. sag C-326/11, *J.J. Komen*, præmis 38

⁹⁰ Jf. sag C-543/11, *Maasdriel*, præmis 8

⁹¹ Jf. sag C-543/11, *Maasdriel*, præmis 9

⁹² Jf. sag C-543/11, *Maasdriel*, præmis 10 og 11

⁹³ Jf. sag C-543/11, *Maasdriel*, præmis 11

⁹⁴ Jf. sag C-543/11, *Maasdriel*, præmis 16

stolen tage stilling til, om leveringen af en ubebygget grund, som opstået ved sælgers nedrivning af eksisterende bygninger, skal anses for værende en momspligtig levering af en byggegrund eller en momsfristaget levering af en ubebygget grund, når grunden på leveringstidspunktet ikke er byggemodnet.⁹⁵

Spørgsmålet blev herefter, hvad medlemsstaternes kompetence omfatter, når disse definerer begrebet *byggegrund*. Hertil fastslog EU-Domstolen, at medlemsstaterne er forpligtet til at iagttage formålet med momssystemdirektivets art. 135, stk. 1, litra k, hvorefter der alene skal ske fritagelse af leveringer af ubebyggede grunde, som *ikke er bestemt til at tjene til opførelse af en bygning*.⁹⁶ Med andre ord må den nationale definition af begrebet *byggegrunde* ikke være så restriktiv, at sammenlignelige situationer vil behandles forskelligt med hensyn til momsen.⁹⁷ På baggrund heraf kan det udledes, at alle ubebyggede grunde, som har til formål at blive bebygget, skal omfattes af den nationale definition af begrebet *byggegrund* og ifalder dermed momspligt efter momssystemdirektivet art. 12, stk. 1, litra b.⁹⁸

Endvidere følger det af Maasdriel-sagen, at parterers hensigt skal tages i betragtning ved kvalifikationen af overdragelsen, såfremt hensigten kan understøttes af objektive beviselementer.⁹⁹ Ved at inddrage parternes bevislige hensigt fastslår EU-Domstolen endnu engang, at kvalifikationen skal ske ud fra transaktionens økonomiske virkelighed, hvorfor transaktionens samlede omstændigheder på leveringstidspunktet skal inddrages.¹⁰⁰ Dette inkluderer også parternes hensigt.

I Maasdriel-sagen var ubestridt, at nedrivningsarbejdet var og skulle foretages med henblik på at opføre en ny bygning.¹⁰¹ Med andre ord var det ubestridt, at der skulle tilvejebringes en byggegrund, og at denne på leveringstidspunktet var ubebygget.¹⁰² Netop fordi ejendommen var ubebygget, synes parternes hensigt at få stor betydning for afgørelsen, hvilket modsat må det betyde, at parternes hensigt ikke kan tillægges afgørende betydning i tilfælde, hvor der ikke er tale om et ubebygget areal.¹⁰³

Samme fortolkning anlægger Landsskatteretten i SKM2016.82.LSR, hvori det blev fastslået, at det faktum, at Maasdriel-sagen ikke omhandler omkvalifikationsproblematikken fra bebygget til ubebygget fast ejendom, betyder, at der ikke kan lægges afgørende vægt på købers hensigt om nedrivning, når den omhandlende ejendom ikke er ubebygget.¹⁰⁴ På baggrund heraf kan der stilles spørgsmålstejn ved, om Maasdriel-afgørelsen er uden betydning i relation til spørgsmålet om, hvorvidt bebygget fast ejendom kan kvalificeres som en byggegrund.¹⁰⁵

På trods af at Maasdriel-sagen ikke umiddelbart synes at finde anvendelse i relation til omkvalifikationsproblematikken, bevidner afgørelsen om, at EU-Domstolen i visse tilfælde åbner op for at inddrage parternes hensigt ved kvalifikationen af levering af bebygget fast ejendom.

⁹⁵ Jf. sag C-543/11, *Maasdriel*, præmis 22

⁹⁶ Jf. sag C-543/11, *Maasdriel*, præmis 30, jf. sag C-461/08, *Don Bosco*, præmis 43

⁹⁷ Jf. sag C-543/11, *Maasdriel*, præmis 24

⁹⁸ Se tilsvarende præmis 31 samt R. Jensen, Dennis og Steensgaard, Henrik; Kommentarer til udvalgte afgørelser – Sondringen mellem byggegrunde og bebygget fast ejendom i momsretten; side 103.

⁹⁹ Jf. sag C-543/11, *Maasdriel*, præmis 32

¹⁰⁰ Jf. sag C-543/11, *Maasdriel*, præmis 36. Se tilsvarende R. Jensen, Dennis og Steensgaard, Henrik; Kommentarer til udvalgte afgørelser – Sondringen mellem byggegrunde og bebygget fast ejendom i momsretten; side 103 samt H. Sonne, Niclas og H. Hansen, Ulrik; Moms på salg af fast ejendom – skærpelse af praksis efter ”salamimetoden”; side 67

¹⁰¹ Jf. sag C-543/11, *Maasdriel*, præmis 34

¹⁰² Jf. sag C-543/11, *Maasdriel*, præmis 34. Se tilsvarende R. Jensen, Dennis og Steensgaard, Henrik; Kommentarer til udvalgte afgørelser – Sondringen mellem byggegrunde og bebygget fast ejendom i momsretten; side 103

¹⁰³ Se tilsvarende analysen af J.J. Komen-sagen i afsnit 3.1.2.

¹⁰⁴ Se tilsvarende H. Sonne, Niclas og H. Hansen, Ulrik; Moms på salg af fast ejendom – skærpelse af praksis efter ”salamimetoden”; side 68

¹⁰⁵ Se tilsvarende H. Sonne, Niclas og H. Hansen, Ulrik; Moms på salg af fast ejendom – skærpelse af praksis efter ”salamimetoden”; side 68

3.1.4. Sammenfatning af EU-Domstolens praksis

På baggrund af EU-Domstolens praksis kan der drages tre væsentlige konklusioner. For det første vil leveringen af en bebygget fast ejendom som udgangspunkt ikke kunne omkvalificeres til levering af en byggegrund, jf. Don Bosco-sagen modsætningsvist sammenholdt med J.J. Komen-sagen. For det andet kan der åbnes op for omkvalifikation, såfremt sælgeren leverer mere, end blot ejendommen, herunder at sælgeren leverer nedrivningsarbejdet af eksisterende bygninger, og at leverancerne tilsammen anses for at udgøre én samlet transaktion, jf. Don Bosco-sagen. Yderligere åbnes der op for omkvalifikation, såfremt ejendommens karakter taler for det, jf. J.J. Komen-sagen modsætningsvist. Herved fastslår EU-Domstolen, at der foreligger en mulighed for at omkvalificere leveringer af bebygget fast ejendom til byggegrunde. En konklusion, der udvider den danske definition af byggegrunde, idet byggegrunde herefter anses som et ubebygget areal.

Det sidste, der kan konkluderes ud fra EU-Domstolens praksis er, at parternes hensigt kan tillægges afgørende betydning ved kvalifikationen, såfremt hensigten objektivt kan bevises, og ejendommen er ubebygget på overdragelsestidspunktet, jf. J.J. Komen-sagen modsætningsvist og Maasdriel-sagen. Baggrunden for at inddrage parternes bevislige hensigt bliver således at finde frem til transaktionernes økonomiske realitet.

3.2. National praksis

I det følgende vil national praksis analyseres med henblik på at fastslå, om denne er i overensstemmelse med ordlyden i momsloven og bekendtgørelsen, samt om den er i overensstemmelse med direktivet, herunder EU-Domstolens praksis.

I analysen foretages en opdeling af afgørelserne alt efter, om de medfører eller ikke medfører en omkvalifikation af levering af bebygget fast ejendom. Inden for hver opdeling behandles afgørelserne i kronologisk rækkefølge.

3.2.1. Ingen omkvalifikation af bebygget fast ejendom

SKM2010.745.SR omhandler en overdragelse af tre bebyggede ejendomme. På tidspunktet for anmodningen om det bindende svar forelå en lokalplan, hvorefter en udvikling af nuværende ejendomme var mulig. Det var imidlertid sælger uvist, om køber ville udvikle ejendommene, og i sådanne tilfælde, hvorvidt en udvikling ville bestå i en nedrivning af hele eller dele af bygningerne eller en ombygning af de eksisterende bygninger. Med andre ord fremgik det ikke af overdragelsesaftalen, om bygningerne blev erhvervet af køber med henblik på nedrivning.

Herudover blev det i afgørelsen fastslået, at det måtte forventes, at sælger ikke skulle, eller ville deltage i en eventuel nedrivning, genopbygning eller ombygning af de eksisterende bygninger. Med henvisning til Don Bosco-sagen fastslog Skatterådet, at leveringen af ejendommene skulle kvalificeres som levering af gamle bygninger. På baggrund heraf kvalificerede Skatterådet den pågældende overdragelse, som en momsfristaget levering af gamle bygninger med tilhørende jord.¹⁰⁶

Af SKM2010.745.SR kan det udledes, at købers hensigt, om nedrivning alene kan resultere i en omkvalifikation, såfremt det direkte fremgår af købsaftalen, at køber erhverver ejendommene med henblik på nedrivning. Enhver anden form for viden om købers hensigt, herunder sælgers positive viden, vil ikke kunne begrunde en omkvalifikation.¹⁰⁷ Ligeledes kan det udledes, at sælgers deltagelse i en kommende nedrivning, eller mangel på samme, er af afgørende betydning.

SKM2010.745.SR synes at være i overensstemmelse med EU-Domstolens praksis i Don Bosco-sagen, da sælgeren ikke havde forpligtet sig til at levere supplerende ydelser, såsom nedrivning af bygningerne.¹⁰⁸ Hertil

¹⁰⁶ Se tilsvarende kvalifikationer i SKM2012.416.SR, SKM2012.505.SR, SKM2013.160.SR samt SKM2013.188.SR, i hvilke sælgerne heller ikke deltog i nedrivningerne, og købers hensigt ikke fremgik af overdragelsesaftalerne

¹⁰⁷ Jf. Skatterådets besvarelse af spørgsmål 3 i SKM2013.160.SR

¹⁰⁸ Se tilsvarende H. Sonne, Niclas og H. Hansen, Ulrik; Moms på salg af fast ejendom – skærpelse af praksis efter ”salamimetoden”; side 71. Det samme synes desuden at være tilfældet for SKM2012.416.SR, SKM2012.505.SR og SKM2013.160.SR.

kommer, at afgørelsen synes at være i overensstemmelse med den danske definition af bygninger og byggegrunde i moms bekendtgørelsens § 54, stk. 1 og § 56, stk. 1. Yderligere synes afgørelsen at være i overensstemmelse med J.J. Komen-sagen og Maasdriel-sagen, idet købers hensigt ikke objektivt kunne bevises, hvorfor købers hensigt ikke fordrede omkvalifikation.

3.2.2. Omkvalifikation af bebygget fast ejendom

Det følger af Skatterådets praksis, at omkvalifikationen af leveringer af bebygget fast ejendom kan inddeles i to hovedtyper af afgørelser. Den første mulighed for omkvalifikation er, hvor bygningens karakter i forhold til arealets samlede byggemuligheder er begrænset.¹⁰⁹ Den anden mulighed for omkvalifikation er ved købers hensigt om nedrivning.¹¹⁰

3.2.2.1. Bygningens karakter i forhold til arealets samlede byggemuligheder

SKM2011.6.SR omhandler syv byggemodnet grunde. På hver grund er der på salgstidspunktet støbt et fundament til en garage eller et udhus. I det bindende svar fra Skatterådet fastslås det, at en byggegrund per definition er ubebygget alt imens, at en bygning er enhver grundfast konstruktion. Ligeledes bestemmes det, at et støbt fundament til en garage eller et udhus er en grundfast konstruktion, hvorfor fundamentet er omfattet af definitionen på bygninger. På baggrund heraf synes det naturligt at fastslå, at de syv grunde er bebygget.

På trods af dette fastslås det, at bebyggede grundarealer vil blive anset som byggegrunde, hvis leveringen sker med henblik på at bebygge grunden. Ved vurderingen heraf tillægges det vægt, om bebyggelsen opfylder grundlæggende krav til den fremtidige anvendelse eller ej. Endvidere kan det tillægges vægt, hvordan bebyggelsens karakter er, ejendommens tidligere anvendelse og prisfastsættelsen sammenholdt med normalværdien af tilsvarende ejendomme.¹¹¹

Resultatet i SKM2011.6.SR er, at leveringen af de syv grunde med støbt fundament anses for værende momspligtige leveringer af byggegrunde.¹¹² Dette begrundes med, at grundene ifølge lokalplanen er udlagt til boligformål og opførelsen af en garage eller et udhus, ikke opfylder formålet om beboelse. Hermed fastslår Skatterådet, at bebygget fast ejendom i momsmæssig henseende kan kvalificeres som en byggegrund. Dette er til trods for, at ejendommen rent objektivt er bebygget.¹¹³

En anden afgørelse, hvori overdragelse af bebygget fast ejendom kvalificeres som levering af en byggegrund, er SKM2012.640.SR. Denne afgørelse omhandler et areal på over 70.000 m², hvoraf der er byggeret på over 14.000 m². Det følger af lokalplanen, at grunden skal bebygges med ca. 134 boliger. Spørgsmålet bliver herefter, hvorvidt leveringen af grunden påført én enkelt bygning vil være en momspligtig levering af en byggegrund eller en momsfrataget levering af en gammel bygning. Skatterådets begrundelse for at kvalificere leveringen som levering af en byggegrund er, at leveringen sker med henblik på opførelse af byggeri, jf. SKM2011.6.SR. Hertil kommer, at den fremtidige anvendelse af én bolig på arealet, ikke opfylder det formål, der var hensigten bag lokalplanen.

Omstændighederne i SKM2012.640.SR gør, at det kan diskuteres, hvor anvendelig afgørelsen er for senere omkvalifikation. Dette skyldes, at ejendommen på tidspunktet for anmodningen af det bindende svar var ubebygget, hvorfor den påtænkte situation om at bebygge ejendommen med én bolig og vente med salget til denne anses som værende en gammel bygning, synes at være et forsøg på at omgå reglerne om momspligt. Alligevel

¹⁰⁹ Jf. R. Jensen, Dennis og Steensgaard, Henrik; Kommentarer til udvalgte afgørelser – Sondringen mellem byggegrunde og bebygget fast ejendom i momsretten; side 100

¹¹⁰ Jf. R. Jensen, Dennis og Steensgaard, Henrik; Kommentarer til udvalgte afgørelser – Sondringen mellem byggegrunde og bebygget fast ejendom i momsretten; side 100

¹¹¹ Det fremgår af det bindende svar, at listen ikke er udtømmende, idet der alene er tale om eksempler på momenter, der skal medtages. Derfor vil der i konkrete tilfælde kunne inddrages andre momenter i vurderingen.

¹¹² Se tilsvarende SKM2011.45.SR

¹¹³ Se tilsvarende R. Jensen, Dennis og Steensgaard, Henrik; Kommentarer til udvalgte afgørelser – Sondringen mellem byggegrunde og bebygget fast ejendom i momsretten; side 100

synes afgørelsen at kunne bruges ved senere omkvalifikationsproblematikker, fordi den netop fastslår, at lokalplanens formål med en ejendom bestemmer, om ejendommen faktisk er en byggegrund.

Faktum i SKM2012.640.SR minder om SKM2013.824.SR. Eneste forskel er, at ejendommen i SKM2013.824.SR var bebygget på tidspunktet for anmodningen om det bindende svar. Afgørelsen omhandler salg af tre separate matrikler, hvor det alene er kvalifikationen af den ene matrikel, som har relevans. På overdragelsestidspunktet var der på matriklen opført en restaurationsbygning, en af lejer opført bygning og et bolværk.

Skatterådet fastslog, at køber havde til hensigt at bygge hoteller, kontorer, boliger og butikker på grunden. På trods af at restaurationsbygningen og bolværket var grundfaste konstruktioner, fastslog Skatterådet, at der kunne ske omkvalifikation således, at overdragelsen blev kvalificeret som levering af en byggegrund. Dette blev begrundet med, at bolværket ikke kunne anses for at have karakter af eller anvendelsesmulighed som et hotel, kontor, bolig eller butik, og at restaurationsbygningen skulle nedrives for at gøre plads til det påtænkte nybyggeri. Hertil kom, at den af lejer opførte bygning ville anses som særskilt levering af en bebygget grund, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra b, 2. led.

På baggrund af SKM2011.6.SR, SKM2012.640.SR og SKM2013.824.SR kan det udledes, at leveringer af bebyggede ejendomme, ifølge Skatterådet kan kvalificeres som leveringer af byggegrunde, uanset at der ikke objektivt er tale om ubebyggede arealer. Dette kan ske, når de eksisterende bygningers karakter ikke opfylder grundenes samlede byggemuligheder. En konklusion, der strider mod definitionen af byggegrunde i momsbe-kendtgørelsens § 56, stk. 1. Spørgsmålet bliver herefter, om denne praksis er i overensstemmelse med EU-Domstolens fortolkninger af direktivet.

Det synes korrekt at omkvalificere ejendommen i SKM2013.824.SR, hvis restaurationsbygningens var i så ringe stand, at den ikke synes værende funktionsdygtig som en restaurant, jf. J.J. Komen præmis 37-39 modsætningsvist.¹¹⁴ Samme konklusion kan drages fra SKM2016.82.LSR, hvoraf det fremgår, at særlige forhold vedrørende bygningens størrelse eller tilstand eventuelt kan føre til et andet resultat.

På trods heraf følger det af SKM2016.634.LSR, at omkvalifikationen i SKM2013.824.SR ikke kan foretages, fordi ejendommen objektivt er bebygget, og fordi restaurationsbygningen ikke er af så dårlig stand, at der kan ses bort fra denne ved kvalifikationen, hvorfor Skatterådets afgørelse i SKM2013.824.SR delvist ændres.

Derimod synes det ikke at kunne begrundes i J.J. Komen-sagen at omkvalificere SKM2011.6.SR og SKM2012.640.SR. Begge begrundes med, at fundamenterne og bygningen var i en sådan stand, at de synes at være funktionsdygtige som fundamenter og bygning. Derfor synes SKM2011.6.SR og SKM2012.640.SR at være i strid med EU-Domstolens fortolkning af direktivets art. 12, stk. 1, litra b sammenholdt med art. 135, stk. 1, litra k.

Således udvider Skatterådet med SKM2011.6.SR, SKM2012.640.SR og SKM2013.824.SR, den danske definition af begrebet *byggegrund* og muligheden for omkvalifikation efter J.J. Komen-sagen. Førstnævnte, fordi ejendommene ikke objektivt er ubebygget og sidstnævnte, fordi omkvalifikation med hjemmel i J.J. Komen-sagen kræver, at ejendommens karakter taler for det. En konklusion, som understøttes af Landsskatteretten i SKM2016.82.LSR, hvorefter en byggegrund skal være ubebygget, medmindre særlige forhold omkring ejendommens karakter fordrer, at den bebyggede grund i realiteten er en byggegrund.

¹¹⁴ Se tilsvarende H. Sonne, Niclas og H. Hansen, Ulrik; Moms på salg af fast ejendom – skærpelse af praksis efter ”salamimetoden”; side 71, idet de mener, at restaurationsbygningen alene udgør en beskeden del af ejendommen, og at restaurationsbygningen er i dårlig stand

3.2.2.2. Købers hensigt om nedrivning

SKAT og Skatterådets anvendelse af købers hensigt som afgørende moment i kvalifikationen af fast ejendom synes at have været en fast del af praksis allerede fra start.¹¹⁵ Alligevel synes der at være sket en udvidelse af, hvordan momentet bruges.

3.2.2.2.1. Hensigtserklæring i købsaftalen

SKM2012.505.SR og SKM2012.718.SR vedrører overdragelse af samme ejendom. På trods heraf er der forskel i Skatterådets kvalifikation af overdragelserne. Forskellen skyldes, at det i SKM2012.718.SR fremgår af købsaftalen, at ejendommen, hvorpå der er fire eksisterende bygninger, erhverves med henblik på nedrivning og efterfølgende opførsel af nybyggeri, hvorfor der i realiteten leveres en byggegrund.¹¹⁶ Dette understøttes af, at køber overtager ejendommen uden mangelsansvar for sælger.¹¹⁷

Omkvalifikationen foretages ud fra købers erklærede hensigt om at nedrive eksisterende bygninger, hvorfor det er uden betydning, om det er køberen selv eller sælgeren, der står for nedrivningen, og hvorvidt nedrivningen foregår før eller efter leveringen.¹¹⁸

Ifølge Skatteministeriet beror kvalifikationen på *en objektiv vurdering af parternes hensigt ved den konkrete overdragelse*, hvilket har hjemmel i Don Bosco-sagen. Don Bosco-sagen synes imidlertid alene at besvare, hvordan retsstillingen er, når sælger efter aftale med køber, står for nedrivningen af eksisterende bygninger og påbegynder nedrivningen før levering. Ved at åbne op for muligheden for at omkvalificere levering af bebygget fast ejendom alene på baggrund af købers udtrykkelige hensigt i købsaftalen synes Skatterådet at gå videre end, hvad der er muligt efter Don Bosco-sagen.

I SKM2012.718.SR fremgår hensigten direkte af købsaftalen, hvorfor kravet om, at hensigten objektivt skal bevise, er opfyldt. Denne hensigt stilles overfor det faktum, at ejendommen på overdragelsestidspunktet objektivt er bebygget. Eftersom det fremgår af J.J. Komen-sagen, sammenholdt med Maasdriel-sagen, at parternes bevislige hensigt alene er af afgørende betydning, når ejendommen er ubebygget, synes det at stride imod EU-Domstolens afgørelser at tillægge købers hensigt en afgørende betydning ved kvalifikationen i nærværende tilfælde, hvorfor SKM2012.718.SR synes at gå videre end, hvad der er muligt efter loven og EU-Domstolens praksis.¹¹⁹ Hertil kommer, at det fra J.J. Komen-sagen kan udledes, at købers senere handlinger ikke har en betydning for kvalifikationen.¹²⁰

I forlængelse heraf er det væsentligt at se på SKM2013.215.SR. Denne afgørelse omhandler en sælger, som på salgstidspunktet havde indhentet en tilladelse til at nedrive den eksisterende bygning på ejendommen. Derudover havde sælger ansøgt om byggetilladelse til opførelse af nybyggeri og havde opsagt hidtidige lejemål i den eksisterende bygning. Det fremgik direkte af købsaftalen, at køber havde erhvervet ejendommen med henblik på opførsel af nye lejligheder. Med henvisning til Don Bosco-sagen fastslog SKAT, at der var tale om en transaktion bestående af leveringen af ejendommen, indhentelse af diverse tilladelser samt opsigelser af lejemål, og at det økonomiske formål således var at tilvejebringe en byggegrund.¹²¹

¹¹⁵ I SKM2010.745.SR, SKM2012.416.SR, SKM2012.505.SR og SKM2013.160.SR medførte manglende hensigtserklæring, dog, at der ikke skete en omkvalifikation af bebygget fast ejendom til byggegrunde.

¹¹⁶ Se tilsvarende SKM2013.309.SR

¹¹⁷ Et argument, som ikke synes at stamme fra hverken den danske lovgivning eller fra EU. Se tilsvarende H. Sonne, Niclas og H. Hansen, Ulrik; Moms på salg af fast ejendom – skærpe af praksis efter ”salamimetoden”; side 72, hvorefter argumentet, om manglende mangelsansvar er et vildskud i argumentationen for omkvalifikation.

¹¹⁸ Se tilsvarende SKM2013.309.SR, hvoraf det også følger, at såfremt det er aftalt, at eksisterende bygninger nedrives af sælger, eller at det fremgår af købsaftalen, at bygningerne erhverves med henblik på nedrivning, så skal leveringen anses som levering af en byggegrund. Yderligere fremgår det, at en hensigtserklæring i købsaftalen altid vil være af afgørende betydning.

¹¹⁹ Det samme gælder i relation til SKM2013.309.SR

¹²⁰ Jf. ovenfor i afsnit 3.1.2.

¹²¹ Som et yderligere argument til at kvalificere overdragelsen som levering af en byggegrund fandt SKAT, at der var personsammenfald mellem køber og sælger, hvorfor en opdeling af sælgers ydelser ikke vil kunne ske, uden at dette sker

Det følger af Don Bosco-sagen, at transaktionerne skulle anses for én afhængig transaktion, fordi sælger var ansvarlig for nedrivningen. Dermed synes det at være et afgørende element i begrundelsen for omkvalifikationen, hvorfor det må betyde, at sælgers manglende deltagelse i nedrivningen medfører, at formålet ikke er at tilvejebringe en byggegrund, jf. Don Bosco-sagen modsætningsvist. Med andre ord burde sælgers manglende deltagelse i nedrivningen føre til, at overdragelsen blev kvalificeret som levering af gamle bygninger, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9, 1. led. Netop på grund af sælgers deltagelse i indhentning af byggetilladelsen synes der imidlertid at kunne argumenteres for, at sælger indirekte påtog sig at levere en del af nedrivningsydelsen i overensstemmelse med Don Bosco-sagen.¹²²

Dermed kan det af SKM2013.215.SR udledes, at en omkvalifikation af levering af bebygget fast ejendom ikke nødvendigvis indebærer, at sælgeren direkte deltager. Såfremt sælgeren yder en del af nedrivningsydelsen ved at indhente forudgående tilladelser, er den økonomiske realitet, at sælger delvist tilvejebringer en byggegrund, som skal leveres til køber. Denne mulighed for omkvalifikation synes dog at udvide den mulighed, som EU-Domstolen har fastsat.

3.2.2.2. Købers hensigt med erhvervelsen

Omkvalifikation af levering af bebygget fast ejendom som følge af købers hensigt kræver objektive beviser som f.eks. en hensigtserklæring i købsaftalen.¹²³ Spørgsmålet bliver herefter, hvorvidt købers hensigt kan medføre en omkvalifikation i tilfælde, hvor en sådan hensigtserklæring ikke foreligger.

Dette spørgsmål blev besvaret i SKM2014.177.SR, der omhandler en professionshøjskole, som vil sælge sin ejendom. Da det ikke var muligt at finde en køber, som ville fortsætte den hidtidige brug af ejendommen, skulle det undersøges, om der kunne laves en ny lokalplan med andre formål, herunder boligbebyggelse.

En købsaftale, som var betinget af, at overdragelsen var momsfri, og at en ny lokalplan blev vedtaget, hvorefter der skulle være mulighed for at udnytte 9.419 m² byggeret eller mere, blev indgået. Såfremt byggeretten faktisk ville være mindre, skulle købesummen reguleres. Af købsaftalen fremgik det ikke, at bygningen blev erhvervet af køber med henblik på nedrivning, hvorfor professionshøjskolen heller ikke skulle være involveret i en eventuel nedrivning. Derimod var der i købsaftalen en ansvarsfraskrivelse for sælger, som var vidende om købers hensigt.

På trods af den manglende hensigtserklæring i købsaftalen fandt SKAT, at købers hensigt var at opføre nybyggeri på ejendommen, hvorfor ejendommen på leveringstidspunktet måtte anses for at være beregnet til at blive bebygget, og derved anses for at være en byggegrund. Dette blev begrundet med, at aftalen var betinget af godkendelse af lokalplanen, ansvarsfraskrivelsen og købers accept af udokumenterede ekstraomkostninger.

Dermed fastslog Skatterådet, at de objektive beviser, som begrunder anvendelsen af købers hensigt, ikke nødvendigvis skal være en direkte hensigtserklæring. I stedet er det tilstrækkeligt at fastslå, at ejendommen er beregnet til at blive bebygget, og at parterne har til hensigt at gøre dette.

Det følger af J.J. Komen- og Maasdriel-sagen, at objektive beviser kan være, hvor langt sælgerens ombygningsarbejde er fremskredet på tidspunktet for levering, den omhandlende ejendoms anvendelse på leveringstidspunktet, sælgers fuldførelse af nedrivningsarbejdet med henblik på nybyggeri, eller sælgers forpligtelse til at foretage en nedrivning med henblik på nybyggeri.¹²⁴

kunstigt, jf. H. Sonne, Niclas og H. Hansen, Ulrik; Moms på salg af fast ejendom – skærpelse af praksis efter ”salamimetoden”; side 73

¹²² Se tilsvarende H. Sonne, Niclas og H. Hansen, Ulrik; Moms på salg af fast ejendom – skærpelse af praksis efter ”salamimetoden”; side 73

¹²³ Jf. SKM2013.160.SR modsætningsvist, hvori Skatterådet fastslog, at ”sælger, kan sælge ejendommen momsfrit, selvom sælger skulle være vidende om, at en køber har til hensigt at nedrive garagerne. Det forudsættes dog i den forbindelse, at sælger ikke er involveret i nedrivning eller genopbygning/ombygning af de eksisterende bygninger på ejendommen, samt at det ikke vil fremgå af overdragelsesaftalen, at bygningerne erhverves af køberen med henblik på nedrivning.”

¹²⁴ Jf. sag C-326/11, J.J. Komen, præmis 34 sammenholdt med sag C-543/11, Maasdriel, præmis 33

Selvom de af EU-Domstolen oplistede beviser ikke er udtømmende, synes Skatterådet alligevel at anvende elementer, der strækker sig længere, end, hvad der er adgang til, da disse elementer ikke vedrører sælgers handlinger i relation til en fremtidig nedrivning. I stedet anvendes beviser såsom godkendelse af en ny lokalplan, ansvarsfraskrivelse, ændringer i købspris og købers accept af udokumenterede ekstraomkostninger.

Hertil kommer, at det fremgår af J.J. Komen-sagen, at parternes hensigt ikke spiller en afgørende rolle, hvor ejendommen er i en sådan stand, at denne fortsat kan anvendes til nuværende brug. Det fremgår af SKM2014.177.SR, at det ikke var muligt at finde en køber, som ville fortsætte samme brug af ejendommen, som professionshøjskolen havde haft. Med andre ord var ejendommen i en sådan stand, at den fortsat kunne anvendes hertil. På baggrund heraf synes der ikke at være mulighed for at omkvalificere leveringen, uanset at købers hensigt var at bebygge ejendommen med nybyggeri.

SKM2014.177.SR er den første afgørelse, hvor ejendommen er bebygget på leveringstidspunktet, hvor sælgeren ikke direkte er involveret i en eventuelt nedrivning, hvor købers hensigt ikke direkte fremgår af købsaftalen, og hvor der på trods heraf sker en omkvalifikation til levering af en byggegrund.¹²⁵ Hermed er afgørelsen i strid med EU-Domstolens afgørelser i Don Bosco, Maasdriel og J.J. Komen.¹²⁶ Desuden er afgørelsen i strid med den nationale definition af begrebet *byggegrund*.

En anden afgørelse, hvor købers hensigt tillægges afgørende betydning, er SKM2014.496.SR, hvori der overdrages to matrikler, hvorpå der er opført flere bygninger. Det er SKATs opfattelse, at overdragelsen skal kvalificeres som momspligtige leveringer af byggegrunde. Der findes flere begrundelser herfor. For det første udgør bygningernes areal en lille andel af, hvad der er muligt at bebygge.¹²⁷ For det andet er det købers hensigt, at bygningen skal skifte anvendelse fra lager- og administrationsformål til cafe eller restaurant, hvilket må forventes at resultere i omfattende ombygningsarbejde, og for det tredje opfylder den ene bygning ikke det formål, som er hensigten med lokalplanen om et blandet bolig- og erhvervsområde.¹²⁸ Slutteligt begrundes kvalifikationen med, at det ikke kan udelukkes, at køber har til hensigt at nedrive bygningerne. Særligt sidstnævnte argument vækker opsigt. Ved at muliggøre en omkvalifikation ud fra risikoen for, at køber har til hensigt at nedrive eksisterende bygninger, og derved skabe en byggegrund, kan alle overdragelser af bebygget fast ejendom i princippet omkvalificeres.¹²⁹ Ved at indføre denne mulighed for omkvalifikation skærper Skatterådet praksis, idet det ifølge afgørelsen er tilstrækkeligt til at omkvalificere en levering, at der er *risiko* for, at køber har til hensigt at nedrive eksisterende bygninger.

I forlængelse heraf skal nævnes, at der i den pågældende afgørelse først var indsendt en anmodning, hvori det fremgik af købsaftalen, at købers hensigt var at nedrive eksisterende bygninger på ejendommen med henblik på udvikling. Efterfølgende blev der indsendt en ny anmodning vedrørende overdragelse af samme ejendom, hvori det fremgik, at det ikke havde været og ikke var købers hensigt at rive eksisterende bygninger ned. Skatterådet fandt ikke, at de nye oplysninger kunne tillægges værdi, hvorfor der skete omkvalifikation.

På trods af at SKM2014.496.SR skiller sig ud grundet de to anmodninger om bindende svar, synes afgørelsen at have betydning, fordi Skatterådet med afgørelsen laver en praksis, hvorefter alle overdragelser af bebygget fast ejendom kan kvalificeres som momspligtige leveringer af byggegrunde alene med den begrundelse, at ”*det ikke kan udelukkes, at bygningen vil blive revet ned*”. På samme måde som SKM2014.177.SR synes SKM2014.496.SR at stride imod såvel definitionen af byggegrunde i momsbekendtgørelsens § 56, stk. 1 og EU-Domstolens fortolkning heraf.

¹²⁵ Selvom SKAT foretager denne omkvalifikation, er leveringen i nærværende sag momsfrataget, da professionshøjskolen ikke er en afgiftspligtig person, som handler i egenskab af sin økonomiske virksomhed.

¹²⁶ Se tilsvarende H. Sonne, Niclas og H. Hansen, Ulrik; Moms på salg af fast ejendom – skærpelse af praksis efter ”salamimetoden”; side 77

¹²⁷ Se tilsvarende argumentation i SKM2012.640.SKM og SKM2013.824.SR.

¹²⁸ Se tilsvarende argumentation i SKM2011.6.SR, SKM2012.640.SR og SKM2013.824.SR

¹²⁹ Se tilsvarende H. Sonne, Niclas og H. Hansen, Ulrik; Moms på salg af fast ejendom – skærpelse af praksis efter ”salamimetoden”; side 71

Et andet tilfælde, hvor købers hensigt tillægges afgørende betydning, er SKM2015.538.SR, hvor køber udlejer den overtagne ejendoms eksisterende bygninger til sælger i en tidsbegrænset periode. Senest ved lejeperiodens udløb er det købers hensigt at nedrive de eksisterende bygninger for at bygge nye. På trods af at sælger er bekendt med købers hensigt, er denne ikke indskrevet i købsaftalen.

SKAT kvalificerer overdragelsen som en momspligtig leverance af en byggegrund, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra b. Baggrunden herfor er, at køber erhverver ejendommen med henblik på at fremskaffe en byggegrund. SKAT anser det for værende uden betydning, at der er aftalt en lejeperiode mellem køber og sælger, da køber allerede på leveringstidspunktet har til hensigt at nedrive eksisterende bygninger for at opføre nye.

Om kvalifikationen i SKM2015.538.SR begrundes med, at der efter Don Bosco-sagen er mulighed for at lave omkvalifikationer, også selvom dette sker i analogiform. I og med sælgeren ikke skal deltage i den fremtidige nedrivning, synes en anvendelse af Don Bosco-sagen ikke at være korrekt, idet der ikke er tale om blandede transaktioner.

Hertil kommer, at SKAT endnu engang tillægger hensigten afgørende betydning, på trods af at dette ikke er muligt, medmindre ejendommen er ubebygget, jf. Maasdriel-sagen, jf. J.J. Komen-sagen. Dette understøttes af, at bygningerne på leveringstidspunktet er funktionsdygtige og i brug (af sælger), hvorfor det følger af J.J. Komen-sagen, at ejendommens eksisterende bygninger skal kvalificeres som *gamle bygninger*.

SKM2015.538.SR er påklaget til Landsskatteretten, som endnu ikke har truffet beslutning i sagen. Det må imidlertid forventes, at Landsskatteretten når frem til en afgørelse, hvorefter omkvalifikationen skal vurderes ud fra, om ejendommen på overdragelsestidspunktet er ubebygget og omfattet af planloven, eller om ejendommens særlige karakter undtagelsesvist taler for en omkvalifikation. Det forventes, at Landsskatteretten når til samme konklusion som i SKM2016.82.LSR, SKM2016.529.LSR og SKM2016.634.LSR, hvorfor det forventes, at Skatterådets kvalifikation ændres.

3.2.2.2.3. Egner købers hensigt sig til vurderingen?

Det er sælger, der hæfter for indbetalingen af moms, såfremt overdragelsen er momspligtig, hvorfor det er sælger, der bærer den økonomiske risiko. I tilfælde, hvor sælger ikke betinger sig, at momsen kan overvæltes på køber, såfremt det senere viser sig, at leveringen af bebygget fast ejendom i momsmæssig henseende er en byggegrund, vil sælger ifalde en risiko på 20 % af salgssummen.¹³⁰ Således har sælger risikoen for noget, som sælger på ingen måde er herre over.

Anvendelsen af købers hensigt gør det nemmere for SKAT at bestemme, at et pågældende salg er omfattet af momspligten i momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra b, 1. led.¹³¹ Hvor parternes hensigt er indskrevet i købsaftalen, er hensigten nem at bevise. Imidlertid er det umuligt at vide, hvorvidt dét, der er fastsat i kontrakten, er købers sande hensigt. At køber ikke i alle tilfælde deler sin hensigt med sælger, kan skyldes, at købers hensigt og senere anvendelse er sælger uvedkommende, at køber ændre hensigt, eller at købers hensigt ikke er klar på overdragelsestidspunktet.¹³²

At være i stand til at kvalificere eller omkvalificere en levering af en bebygget fast ejendom til en byggegrund alene ud fra købers hensigt virker ikke bare urimelig, men er i strid med den danske definition af byggegrunde og EU-Domstolens praksis. Førstnævnte, fordi der, ifølge definitionen, ikke kan ske en kvalifikation af bebygget fast ejendom, som en byggegrund, da en byggegrund per definition er ubebygget. Sidstnævnte, fordi det følger af J.J. Komen- og Maasdriel-sagen, at hensigten ikke kan være et afgørende element, medmindre ejendommen er ubebygget. Hertil kommer det faktum, at momssystemet normalt bygger på, at momspligt alene vurderes ud fra sælgers forhold.¹³³

¹³⁰ Jf. H. Engvang, Asger og Holme, Jacob; Nye styresignaler vedrørende moms og fast ejendom, side 1

¹³¹ Jf. Kristensen, Sten og Pedersen, Chris; Moms på fast ejendom – en opsummering fra BDO; side 2

¹³² Jf. H. Engvang, Asger og Holme, Jacob; Nye styresignaler vedrørende moms og fast ejendom, side 1

¹³³ Jf. Kristensen, Sten og Pedersen, Chris; Moms på fast ejendom – en opsummering fra BDO; side 2

At Skatterådet anvender købers hensigt til at kvalificere leveringer af bebygget fast ejendom, synes ikke at være korrekt. Samme holdning synes Landsskatteretten at tage i SKM2016.82.LSR, SKM2016.529.LSR og SKM2016.634.LSR, hvori købers hensigt ikke tillægges samme betydning som i Skatterådets bindende svar.

3.2.2.2.4. Sælgers positive viden om købers hensigt

Udover at anvende købers hensigt som afgørende element for at omkvalificere en overdragelse tillægger Skatterådet også sælgers positive viden om købers hensigt betydning. Dette ses i SKM2015.234.SR, hvoraf det fremgår, at *”det på leveringstidspunktet må stå klart for sælger, at de eksisterende bygninger skal nedrives”*.

På baggrund heraf må det konkluderes, at sælgers positive viden kan tillægges afgørende betydning, uanset at købers hensigt ikke objektivt kan bevises. At sælgers positive viden om købers hensigt er af afgørende betydning for kvalifikationen af en leverance, synes ikke at have hjemmel i hverken EU-Domstolens praksis, lovgivningen eller tidligere national praksis. Tværtimod synes det netop at fremgå af tidligere praksis, at sælgers positive viden ikke kan danne grundlag for omkvalifikationen.¹³⁴

3.2.3. SKM2016.82.LSR

Baggrunden for SKM2016.82.LSR er SKM2014.554.SR, hvori Skatterådet fastslog, at køb og videresalg af en fast ejendom bestående af en grund med et eksisterende pakhuis, udgør en byggegrund. Denne afgørelse påklagede køberen ved første overdragelse, som var sælgeren ved anden overdragelse, til Landsskatteretten.

Det fremgik af købsaftalen, at ejendommen købes med henblik på at videresælge denne til et boligselskab, hvis formål var at bebygge ejendommen med ungdomsboliger. I forlængelse heraf var aftalen betinget af, at der blev indgået en aftale med boligselskabet om opførelse af ungdomsboligerne, og at kommunen vedtog en lokalplan, hvorefter det var muligt at opføre de ønskede ungdomsboliger. Endvidere var der i aftalen en ansvarsfraskrivelse fra sælger, hvorfor ejendommen blev solgt uden ansvar for sælger overfor køber eller senere erhververe (boligselskabet).

For at ungdomsboligerne kunne bygges, var det nødvendigt at nedrive dele af det eksisterende pakhuis. Denne nedrivning indgik ikke i salget af ejendommen, og nedrivningen ville foregå for boligselskabets risiko og regning. Eftersom ejendommen ved første overdragelse erhverves med henblik på videresalg for at bygge ungdomsboliger, var klageren bekendt med, at pakhuset delvist skulle nedrives.

Skatterådet begrundede omkvalifikationen med, at det ud fra en objektiv vurdering af parternes hensigt kunne fastslås, at der i realiteten blev overdraget en byggegrund, idet det var en fælles hensigt, at det eksisterende pakhuis skulle nedrives. Denne hensigt fremgik af købsaftalen ved, at aftalen var betinget af, at klageren indgik aftale med boligselskabet om projektet, en ny lokalplan, og at købesummen var aftalt ud fra en stipuleret byggeret med mulighed for tillægskøbsum. Ejendommen var derfor på leveringstidspunktet beregnet til at blive bebygget, hvorfor overdragelserne måtte kvalificeres som leveringer af byggegrunde. Dette var uanset, at gavlen fra pakhuset skulle genbruges i nybyggeriet.

Genbrugen af pakhuses gavl fordrede ifølge SKAT og Skatterådet ikke, at ejendommen var bebygget, selvom enhver grundfast konstruktion ifølge bekendtgørelsen § 54, stk. 1, 1. pkt. per definition er en bygning. Dette begrundes med, at *”det ville imidlertid give helt urimelige resultater, såfremt man ved at bygge på et gammelt fundament og/eller bevare enkelte dele af en tidligere bygning, fx en hjørnestein, kunne betragte hele den nyopførte bygning som en gammel bygning i momsretlig henseende”*.

Det var derimod klagerens opfattelse, at ingen af de to overdragelser var omfattet af momspligten i momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra b. Begrundelserne herfor var, at det var uomtvisteligt, at ejendommen var bebygget på leveringstidspunktet, og at boligselskabet selv skulle nedrive den eksisterende bygning efter overdragelsen for at kunne opføre de ønskede ungdomsboliger. I forlængelse heraf fastslog klageren, at den positive viden om boligselskabets hensigt om at nedrive pakhuset ikke ændrede på det faktum, at såvel sælgeren som klageren

¹³⁴ Jf. Skatterådets besvarelse af spørgsmål 3 i SKM2013.160.SR

havde forpligtet sig til at overdrage en ejendom, hvorpå pakhuset var beliggende. Ej heller mente klageren, at faktiske forhold berettigede en kvalifikation, som den Skatterådet har fortaget.

I sin kendelse fastslog Landsskatteretten, at Skatterådets afgørelse i SKM2014.554.SR skulle ændres, således at der ikke skulle ske omkvalifikation af overdragelsen af den bebyggede faste ejendom. Dette blev begrundet med, at den overtagne ejendom ikke kunne karakteriseres som ubebygget. I forbindelse hermed bemærkede Landsskatteretten, at sælgeren ikke skulle forestå eller deltage i nedrivningsarbejdet af pakhuset, hvorfor der ikke var grundlag for at anse sælgeren for at være leverandør af en samlet leverance i overensstemmelse med Don Bosco-sagen. Endvidere følger det af kendelsen, at der ikke med henvisning til Maasdriel-sagen kan lægges afgørende vægt på købers hensigt om nedrivning, når den omhandlende ejendom ikke er ubebygget. Med andre ord følger det af kendelsen, at kvalifikation alene kan ske ud fra vurderingen af, om ejendommen opfylder betingelserne for at være en byggegrund.

Med Landsskatterettens afgørelse er der gjort op med Skatterådets skærpet praksis og muligheden for at kvalificere overdragelse af bebygget fast ejendom, som en momspligtig overdragelse af en byggegrund. Dette skyldes, at Landsskatteretten fastslår, at en objektivt bebygget grund ikke kan kvalificeres som en ubebygget grund alene ved at se på købers hensigt. Samme konklusion når Landsskatteretten frem til i SKM2016.529.LSR og SKM2016.634.LSR.

Sammenholdes Landsskatterettens kendelser, må det således fastslås, at *byggegrunde* er ubebyggede arealer, og kun undtagelsesvist er der mulighed for at kvalificere bebygget fast ejendom som byggegrunde.¹³⁵ Sidstnævnte begrundes med Landsskatterettens udtalelse om, at ”SKAT har således ikke henvist til særlige forhold vedrørende bygningens størrelse eller tilstand set i forhold til f.eks. arealets størrelse eller andre omstændigheder, som eventuelt ville kunne føre til et andet resultat.” Dermed åbner Landsskatteretten op for muligheden for omkvalifikation af overdragelser af bebygget fast ejendom, såfremt dette kan begrundes i andet end købers hensigt, herunder bygningens karakter, sammenholdt med ejendommens faktiske byggemuligheder.¹³⁶ Hermed synes Landsskatteretten at acceptere Skatterådets praksis i SKM2011.6.SR og SKM2012.640.SR.¹³⁷

Denne del af Landsskatterettens kendelse kan undre, idet hverken klageren eller SKAT kommer med anbringender herom, ligesom faktum ikke lægger op til denne fortolkning. Udtagelsen må imidlertid være et udtryk for Landsskatterettens forsøg på at inddrage EU-Domstolens praksis fra J.J. Komen-sagen om, at ejendommens karakter vil kunne føre til andre resultater.

Der er to væsentlige ting at bemærke i Landsskatterettens kendelse. For det første opretholdes definitionen af byggegrunde, hvorefter en byggegrund er en ubebygget grund. Det er på baggrund heraf, at det kan udledes, at en overdragelse af bebygget fast ejendom, som hovedregel vil klassificeres som levering af gamle bygninger og momsfritages efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, 1. led. Som konsekvens heraf kan omkvalifikation ske, når sælger faktisk forestår nedrivningen af eksisterende bygninger og derfor tilvejebringer en byggegrund til køber. Denne konklusion synes at være i fuldstændig overensstemmelse med Don Bosco-sagen.¹³⁸ Yderligere kan omkvalifikation ske, såfremt ejendommens karakter taler for det, hvilket er i overensstemmelse med J.J. Komen-sagen. Herved synes Landsskatteretten at være nået frem til den juridisk korrekte afgørelse.¹³⁹

3.2.4. SKM2017.439.VLR

SKM2016.82.LSR er indbragt til domsstolsprøvelse. Herefter er det op til Landsretten at afsige endelig dom om muligheden for omkvalifikation. Ligeledes er det op til Landsretten at vurdere, om denne kan træffe en

¹³⁵ Dette synes at være i overensstemmelse med bekendtgørelsens § 56, stk. 1 og EU-Domstolens praksis i Don Bosco, J.J. Komen og Maasdriel

¹³⁶ Se tilsvarende R. Jensen, Dennis og Steensgaard, Henrik; Kommentarer til udvalgte afgørelser – Sondringen mellem byggegrunde og bebygget fast ejendom i momsretten; side 101

¹³⁷ Se tilsvarende R. Jensen, Dennis og Steensgaard, Henrik; Kommentarer til udvalgte afgørelser – Sondringen mellem byggegrunde og bebygget fast ejendom i momsretten; side 101

¹³⁸ Se tilsvarende H. Engvang, Asger; Praksisæring: Landsskatteretten tilsidesætter SKATs fortolkning af begrebet ”byggegrund”; side 1

¹³⁹ Se tilsvarende T. Kristensen, Sten; SKAT taber stort slag om moms på byggegrunde; side 05

sådan afgørelse alene, eller om afgørelsen afhænger af, at EU-Domstolen tager stilling til de kriterier og fortolkningselementer, som skal anvendes ved vurderingen af om overdragelse af bebygget fast ejendom, hvor køber har til hensigt at nedrive eksisterende bygninger helt eller delvist, i momsmæssig henseende kan betragtes som en ubebygget grund.

Ifølge Skatteministeriet er der ikke grundlag for en snæver fortolkning af begrebet *byggegrund*. Derfor er, det ikke er afgørende for den momsretlige vurdering, hvorvidt arealet er bebygget på overdragelsestidspunktet, når parterne har til hensigt at nedrive eksisterende bygning. I stedet skal der lægges vægt på transaktionens økonomiske realitet, hvilket ifølge Skatteministeriet er forenelig med såvel ordlyden i momsbekendtgørelsens § 56, stk. 1 og momsvejledningen. Dette skyldes, at fortolkningen af begrebet *byggegrund* ligger inden for bemyndigelsesbestemmelsen i momslovens § 13, stk. 3. Hertil kommer, at *"Hvis der ikke blev lagt vægt på den økonomiske realitet, ville det føre til, at overdragelser ikke i alle tilfælde ville blive pålagt moms, selv om den økonomiske realitet er, at der er tale om levering af en byggegrund. Dette vil være i strid med grundlæggende princip i det fælles momssystem om afgiftsneutralitet."*

Yderligere følger det af Skatteministeriets argumenter for den brede fortolkning af begrebet *byggegrund*, at EU-Domstolen i sin praksis har bestemt, at moms fritagelser skal fortolkes strengt. En sådan praksis taler for, at det er transaktionens økonomiske realitet, som er afgørende for kvalifikationen. Hertil kommer, at en bred fortolkning af begrebet *byggegrund* ikke udtømmer moms fritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, 1. led, idet der i hvert enkelt tilfælde skal laves en konkret vurdering af objektive omstændigheder.

Den brede fortolkning af begrebet *byggegrund* fører til, at Skatteministeriet vurderer, at begge overdragelser skal kvalificeres som levering af en byggegrund, idet der ved begge overdragelser blev lagt til grund, at pakhuset delvist skulle rives ned. I forlængelse heraf argumenterer Skatteministeriet for, at et areal ikke kan anses for værende bebygget, når den eksisterende bygning rives ned i et omfang, så den rest, der står tilbage, ikke kan tjene til det formål, som bygningen var bestemt til.

Slutteligt i sine anbringender fastslår Skatteministeriet, at der ikke er rimelig tvivl om fortolkningen af EU-retten, hvorfor Landsretten ikke skal forelægge præjudicielle spørgsmål til EU. Dette begrundes med, at det i momssystemdirektivets art. 12, stk. 3 er overladt til medlemsstaterne at definere begrebet *byggegrund*. Yderligere fremgår det af EU-Domstolens praksis, at en overdragelse af en bebygget grund godt kan kvalificeres som en byggegrund.

Som modsvar til Skatteministeriets anbringender blev det påberåbt, at ejendommen ved ingen af overdragelserne, kan anses for at være en byggegrund. Dette begrundes med, at ejendommen på leveringstidspunktet stadig var bebygget med pakhuset, som var i en sådan stand (og værdi), at det kunne være bevaret. Ligeledes anføres det, at der ikke findes en hjemmel til den brede fortolkning af begrebet *byggegrund*, som Skatteministeriet anlægger. Dette er uanset, at parternes hensigt er, at det eksisterende pakhus skal rives ned.

Slutteligt anføres det, at *"der er en sådan rimelig tvivl om forståelsen af EU-retten og foreneligheden af de danske regler, som Skatteministeriet ønsker dem fortolket, at der skal ske præjudiciel forelæggelse, inden landsretten kan træffe afgørelse"*.

I SKM2017.439.VLR fastslår Vestre Landsret, at EU-Domstolen endnu ikke har taget stilling til, hvorvidt det er foreneligt med momssystemdirektivet at anvende en abstrakt og bred fortolkning af begrebet byggegrund. På baggrund heraf fastslår Landsretten, at før der kan afsiges endelig dom i sagen, er det nødvendigt, at EU-Domstolen fastslår de relevante kriterier og fortolkningselementer, som skal anvendes ved vurderingen af, om overdragelse af en fast ejendom med en eksisterende bygning, hvor det er parternes hensigt, at køber skal nedrive bygningen helt eller delvist, i momsmæssig henseende kan betragtes som en ubebygget grund. Først når EU-Domstolen har fastlagt de nødvendige kriterier og fortolkningselementer, vil Landsretten kunne afsige endelig dom.

3.2.4.1. *Den (forventede) endelige afgørelse*

På baggrund af analyserne af national praksis sammenholdt med EU-Domstolens praksis og regelgrundlaget må det forventes, at Landsrettens endelige afgørelse bliver, at levering af bebygget fast ejendom, som udgangspunkt ikke kan omkvalificeres til levering af byggegrunde. Sådanne omkvalifikationer vil alene kunne foretages, såfremt sælger leverer flere sammenhængende ydelser, herunder både leveringen af ejendommen og nedrivningsydelsen, jf. sag C-461/08, *Don Bosco*, eller hvis ejendommen har karakter af en byggegrund, jf. SKM2016.82.LSR, jf. sag C-326/11, *J.J. Komen*.

Med andre ord vil definitionen af byggegrunde i momsbekendtgørelsens § 56, stk. 1, fortsat finde anvendelse, hvorfor byggegrunde skal være ubebygget grunde, som kan bebygges efter planloven. Denne definition kan fortolkes udvidende, således at der i tilfælde, hvor den økonomiske realitet er en overdragelse af en byggegrund, og ikke en bebygget fast ejendom, vil omkvalifikation kunne foretages.

Købers hensigt forventes ikke at få afgørende betydning, hvilket er i overensstemmelse med *J.J. Komen*-sagen sammenholdt med *Maasdriel*-sagen.

3.2.5. *Den juridiske vejledning*

For at klarlægge retsstillingen ved kvalifikationsproblematikken udsendte SKAT i starten af 2017 styresignalet SKM2017.27.SKAT, som i dag er ophævet, idet styresignalet er fuldstændig indarbejdet i den juridiske vejledning¹⁴⁰. Efter denne indarbejdelse er den juridiske vejledning blevet en opsummering af praksis.¹⁴¹

I den juridiske vejledning fastslår SKAT, at køber og sælgers hensigt ved overdragelsen har afgørende betydning for kvalifikationen. Yderligere fastslår SKAT, at hensigten ikke skal fremgå af overdragelsesaftalen, før end hensigten kan lægges til grund for en omkvalifikation.¹⁴²

Derudover følger det af den juridiske vejlednings bilag 3, hvilke øvrige momenter der kan tillægges betydning ved kvalifikationen af levering af bebygget fast ejendom. Dette er f.eks., om ejendommen er omfattet af en lokalplan, om ejendommen kan udvikles, ejendommens tidligere anvendelse og bebyggelsens karakter mv. Det er på baggrund heraf uklart, hvorvidt SKAT ved kvalifikationen af bebygget fast ejendom vil lægge vægt på subjektive forhold, dvs. købers hensigt, eller på objektive forhold. Ved at åbne op for muligheden for at kvalificere bebygget fast ejendom ud fra subjektive forhold åbner SKAT op for en realitetsvurdering.¹⁴³

3.2.5.1. *Er den juridiske vejledning i overensstemmelse med gældende ret?*

Det følger af den juridiske vejledning, at såfremt ”*vejledningens indhold klart ikke er i overensstemmelse med højere rangerende retskilder, såsom lovgivninger, bekendtgørelser, domspraksis, Landsskatterettens og Skatterådets praksis*”, vil vejledningen ikke være bindende for SKAT.

Efter indarbejdelsen af styresignalet vækker den juridiske vejledning særlig opsigt, idet den juridiske vejledning klart er i strid med Landsskatterettens afgørelser i SKM2016.82.LSR, SKM2016.529.LSR og SKM2016.634.LSR. På trods heraf fremgår det af den juridiske vejledning, at SKAT fastholder hidtidige praksis fra Skatterådet, indtil der foreligger endelig dom. Med andre ord vil der ifølge den juridiske vejledning ikke komme en praksisændring, på trods af at Landsskatteretten har fastslået, at SKAT går for langt i sin fortolkning af begrebet *byggegrund*, og dermed vil markedets aktører, ifølge SKAT, ikke kunne støtte ret på Landsskatterettens kendelser, indtil der foreligger en endelig afgørelse.

Derimod er vejledningen i overensstemmelse med Skatterådets afgørelser. Da Landsskatteretten er højere rangerende end Skatterådet, synes det selvmodsigende først at fastslå, at vejledningen ikke er bindende, hvis højere rangerende retskilder har fastslået andet, og samtidig fastslå, at Skatterådets praksis fastholdes indtil, der foreligger endelig afgørelse fra domstolen.

¹⁴⁰ Jf. Den juridiske vejledning 2017-2, D.A.5.9.5 ”Momspligt ved levering af byggegrunde”.

¹⁴¹ Jf. G. Jensen, Ida Helena; *Moms på fast ejendom*; side 1

¹⁴² Se tilsvarende f.eks. SKM2014.177.SR

¹⁴³ Jf. Andersen, Merete og E. Pedersen, Søren; SU 2011,275; *Moms på fast ejendom*; side 539

Eftersom to ud af tre afgørelser fra Landsskatteretten er indbragt til domstolsprøvelse, vil Skatterådets praksis stadig kunne stadfæstes, hvorfor der kan argumenteres for, at der ikke på nuværende tidspunkt er tale om, at vejledningens indhold klart er i uoverensstemmelse med højere rangerende retskilder. Med andre ord kan der argumenteres for, at vejledningen henviser til kendelser, som er upåklaget og dermed er endelige og accepteret afgørelser. I nærværende tilfælde er Landsskatterettens afgørelser indbragt til domstolsprøvelse, hvorved SKAT har tilkendegivet, at kendelserne ikke accepteres. Ej heller kan de anses for endelige. Det er netop samme argument SKAT anfører for at fortsætte praksis: sagen er ikke endeligt afgjort.¹⁴⁴

Det virker imidlertid forkert, at vejledningen og SKAT ikke tager retshierarkiet til følge, men opretholder en praksis, som er tilsidesat af hidtidige højeste instans. Resultatet af den manglende iagttagelse er, at retssikkerheden trues.¹⁴⁵ Landsskatterettens afgørelser må, indtil en endelig afgørelse fra domstolen er afsagt, være et udtryk for gældende ret, hvorfor SKAT ikke kan sidde afgørelserne fra Landsskatteretten overhørig.¹⁴⁶

Hertil kommer, at det af den juridiske vejledning fremgår, at SKAT anerkender den definition af byggegrunde, som findes i momsbekendtgørelsens § 56, stk. 1, samtidig med, at SKAT fastholder, at bebygget fast ejendom kan kvalificeres som en byggegrund, uanset at den ikke er ubebygget.¹⁴⁷ Dermed strider vejledningen ikke direkte imod lovgivningen, da denne anerkendes, men vejledningen sikrer muligheden for en udvidede fortolkning af loven.

Hvorvidt den juridiske vejledning er korrekt og bindende for SKAT, er et ubesvaret spørgsmål, som netop viser den aktuelle problemstilling, ved, at der ikke foreligger endelige afgørelser fra domstolene.

3.2.6. Sammenfatning af national praksis

På baggrund af praksis kan der drages tre konklusioner. For det første synes der at være sket en ændring i den administrative praksis, hvorfor omkvalifikation nu kan ske alene på baggrund af købers hensigt og risikoen herfor. Derved synes SKAT og Skatterådet at gå længere i sin fortolkning af momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, 1. led og samme bestemmelses litra b sammenholdt med momsbekendtgørelsens § 54, stk. 1 og § 56, stk. 1, end hvad der er hjemmel til.

Ved på denne måde at fortolke definitionen af begrebet *byggegrund* udvidende, skaber Skatterådet en bredere adgang til omkvalifikation af bebygget fast ejendom, hvorefter købers hensigt, sælgers positive viden herom og bygningens stand eller areal sammenholdt med grundens bebyggelsesmuligheder, kan føre til, at en levering af bebygget fast ejendom omkvalificeres.

Denne vurdering understøttes af Landsskatterettens afgørelser, hvoraf det kan konkluderes, at det eneste, der skal vurderes ved kvalifikationen af en overdragelse, er, hvorvidt grunden er bebygget eller ej, og om den kan bebygges efter planloven. På trods af denne konklusion åbner Landsskatteretten op for muligheden for at foretage omkvalifikation af levering af bebygget ejendom, såfremt en sådan omkvalifikation kan begrundes i *særlige forhold vedrørende bygningens størrelse eller tilstand set i forhold til f.eks. arealets størrelse eller andre omstændigheder*. På denne måde sikrer Landsskatteretten, at fortolkningen af begrebet *bygning* og fortolkningen af begrebet *byggegrund* er i overensstemmelse med EU-Domstolens praksis i J.J. Komen sagen. Dertil kommer, at der af afgørelserne kan udledes, at omkvalifikation ligeledes kan ske i overensstemmelse med Don Bosco-sagen.

Slutteligt kan det konkluderes, at der i dag er stor retsikkerhed på området, idet der fortsat afventes en endelig afgørelse fra Landsretten og en besvarelse af fortolkningstvivilen fra EU-Domstolen. Denne retsikkerhed bliver ikke mindre af, at SKAT opretholder den af Skatterådet anlagte praksis, på trods af at en højere instans, i form af Landsskatteretten, har tilsidesat denne.

¹⁴⁴ Jf. Berlingske Business; SKAT anklages for at "glemme" nederlag

¹⁴⁵ Jf. Berlingske Business; SKAT anklages for at "glemme" nederlag

¹⁴⁶ Se tilsvarende Huset Jura; SKAT fastholder deres praksis vedrørende salg af fast ejendom, uanset at Landsskatteretten har en anden opfattelse

¹⁴⁷ Jf. G. Jensen, Ida Helena; Moms på fast ejendom; side 1

3.3. Delkonklusion

Det følger af momsloven, at levering af fast ejendom er momsfristaget, medmindre leveringen omfatter nye bygninger, nye bygninger med tilhørende jord, byggegrunde, eller der er tale om særskilt levering af bebygget ejendom, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra a og b. Det betyder, at bygninger, der sælges inden første indflytning, og ubebyggede ejendomme, som er beregnet til bebyggelse, er momspligtige, jf. bekendtgørelsens § 54, stk. 2 og § 56, stk. 1.

På trods af denne ordlyd følger det af praksis, at retsstillingen er ukendt, hvilket resulterer i stor retsikkerhed. Dette skyldes, at der igennem årene kan spores en udvikling i SKATs og Skatterådets praksis, således at en bebygget fast ejendom kan omkvalificeres til en byggegrund. Udviklingen har ført til en skærpet praksis, hvorefter det nu er muligt at foretage omkvalifikation alene på baggrund af købers hensigt om nedrivningen eller risikoen for, at køber nedriver eksisterende bygninger. Denne praksis synes hverken at have hjemmel i EU-Domstolens praksis, momssystemdirektivet, momsloven eller moms bekendtgørelsen, hvorfor Landsskatterettens afgørelse om, at en byggegrund per definition er ubebygget, synes korrekt.

Uanset at Landsskatteretten når denne konklusion, fastslår Landsskatteretten, at levering af bebygget fast ejendom i visse tilfælde kan kvalificeres som levering af byggegrunde – dette, på trods af at ejendommen ikke objektivt er ubebygget. Det følger af Landsskatterettens kendelse i SKM2016.82.LSR og efterfølgende kendelser, at omkvalifikation kan foretages, såfremt særlige forhold taler for det. Her henvises såvel til situationer, hvor omkvalifikation sker med hjemmel i Don Bosco-sagen, og hvor hjemlen findes i J.J. Komen-sagen. Med andre ord kan der således ske omkvalifikation af levering af bebygget fast ejendom, hvor sælgeren leverer flere ydelser, herunder nedrivningsydelsen, og hvor bygningens karakter fordrer en omkvalifikation.

Det kan ikke forudsiges, hvordan EU-Domstolen vil besvare det præjudicielle spørgsmål om, hvorvidt der kan ske omkvalifikation i relation til momssystemdirektivets art. 135, stk. 1, litra k, sammenholdt med art. 12, stk. 1, litra b, når det er parternes hensigt, at køber skal nedrive den eksisterende bygning efter levering. På baggrund af analyserne må det imidlertid forventes, at en sådan omkvalifikation ikke er mulig, jf. sag C-461/08, *Don Bosco*, sammenholdt med sag C-326/11, *J. J. Komen* og sag C-543/11, *Maasdriel*. Uanset denne forventning medfører den ukendte retsstilling retsikkerhed.

KAPITEL 4: RETSUSIKKERHED

Risici og usikkerhed er udbredt i såvel jura som politik.¹⁴⁸ Lovgivning regulerer derfor normalt beslutningstagning i usikre omgivelser.¹⁴⁹ Alligevel er det i relation til omkvalifikationsproblematikken loven og muligheden for omkvalifikation, eller mangel på samme, som skaber usikkerheden.

Retsusikkerheden ved levering af bebygget fast ejendom består af flere elementer. For det første fortolker SKAT begrebet *byggegrunde* udvidende. Eftersom begrebet *byggegrund* er defineret i bekendtgørelsen, synes det at være nærliggende, at SKAT skal følge denne definition. På trods heraf er loven åben for fortolkning. Ved at SKAT foretager en fortolkning, som ikke synes at have hjemmel i hverken direktivet eller EU-Domstolens praksis, skabes der retsikkerhed. Hertil kommer, at SKATs udvidede fortolkning resulterer i, at markedet for køb og salg af bebygget fast ejendom på nuværende tidspunkt er underlagt en regeringsfejl¹⁵⁰.

Derudover opstår der retsikkerhed ved den løbende skærpelse af praksis. Ved løbende at foretage ændringer således, at flere overdragelser af bebygget fast ejendom kan omkvalificeres og blive momspligtige, er det

¹⁴⁸ Jf. L. Bermudez, José og S. Pardo, Michael; Risk, uncertainty and "super-risk", side 471

¹⁴⁹ Jf. L. Bermudez, José og S. Pardo, Michael; Risk, uncertainty and "super-risk", side 472

¹⁵⁰ "Regeringsfejl" er fejlreguleringer og tab herved, som opstår som konsekvens af tvangsindgreb i markedsp processerne, jf. C. Munger, Michael; Economic choice, political decision, and the problem of limits; side 511. Begrebet regeringsfejl stammer fra det engelske begreb "Government failure", som dækker mere end blot regeringens fejl, hvorfor begrebet ikke blot dækker regeringen og dennes interventioner, men også SKATs.

umuligt for aktørerne at vide, hvilke regler fremtidige overdragelser falder under. Det samme er tilfældet ved den retsusikkerhed, der opstår som resultat af, at SKAT og Landsskatteretten ikke er enige i muligheden for omkvalifikation. Resultatet heraf bliver, at retsstillingen, indtil der foreligger endelig dom, er ukendt.

Retsusikkerheden er en ikke ubetydelig usikkerhed. På nuværende tidspunkt vides det ikke, hvornår retstilstanden bliver klarlagt, og hvilket udfald den endelige afgørelse får. Det vides altså ikke, om omkvalifikation af bebygget fast ejendom fortsat kan foretages alene på baggrund af købers hensigt, eller om fast ejendom alene kan kvalificeres som byggegrunde, såfremt disse er ubebyggede. Spørgsmålet bliver herefter om retsusikkerheden og den manglende viden om, hvornår omkvalifikationsproblematikken afklares, fører til en fastfrysning af markedet, fordi det er "billigere" at vente på en afklaring end at løbe den risiko, som eksisterer så længe, der er retsusikkerhed. Alt andet lige bliver det svært for købere og sælgere at agere under denne usikkerhed.¹⁵¹ Konsekvensen heraf bliver, at retsusikkerheden kan spænde ben for konkrete handler.¹⁵²

4.1. Usikkerhed

Usikkerhed i markedet kan deles op i to former for usikkerhed. Den første er kendetegnet ved, at der eksisterer en kendt chance for udfaldet.¹⁵³ Med andre ord er det en statistisk usikkerhed, hvor der eksisterer en målbar sandsynlighed for et muligt udfald.¹⁵⁴ Denne usikkerhed kan ikke betegnes som en usikkerhed, men som en risiko.¹⁵⁵ Begrundelsen herfor er, at det netop er muligt at måle risikoen, hvorfor der ikke er nogen usikkerhed omkring den. Den anden type af usikkerhed er den knightianske usikkerhed, se nedenfor i afsnit 4.2.

Frank H. Knight var den første til at foretage sondringen mellem den målbare risiko og den knightianske usikkerhed. Det følger af Knights sondring, at såfremt usikkerheden er kendt, kan denne nemt omdannes, således at der ikke længere er tale om en usikkerhed, men en sikkerhed. Årsagen hertil er, at jo flere gange en situation gentager sig, jo mere forudsigeligt, bliver resultatet.¹⁵⁶ Dertil kommer, at fejlen i resultatet nærmer sig nul, i takt med at antallet af tilfælde øges.¹⁵⁷

Sættes denne tankegang ind i konteksten med retsusikkerhed betyder det, at jo flere sager der omhandler omkvalifikationsproblematikken, jo større er sandsynligheden for, at resultatet bliver det samme. Dette ses allerede i Skatterådets praksis, hvor der i de seneste år er åbnet op for omkvalifikation af levering af bebygget fast ejendom, når købers hensigt er at nedrive eksisterende bygninger. Ses der dermed alene på Skatterådets praksis er retsusikkerheden omdannet til retssikkerhed i takt med det stigende antal afgørelser, som tager stilling til samme problematik og når samme resultat. Det samme er tilfældet ved praksis fra Landsskatteretten. Dette kan i nærværende situation begrundes med, at såvel Skatterådet som Landsskatteretten støtter ret på egen praksis. Med andre ord når der først én gang er skabt mulighed for omkvalifikation, vil denne sag danne grundlag for de øvrige afgørelser. Det er netop, hvad der er sket efter SKM2012.718.SR, SKM2014.177.SR og SKM2016.82.LSR.

I tilfælde, hvor retsusikkerheden har karakter af den målbare usikkerhed, vil sælger stå i en situation, hvor vurderingen af, om den bebyggede faste ejendom skal sælges eller ej, afhænger af en cost benefit analyse af, hvad sælger, får ud af at afhænde ejendommen under usikkerheden i forhold til omkostningerne ved denne. I sådanne tilfælde vil sælgeren kunne beregne risikoen for en omkvalifikation og lægge værdien af risikoen oveni købsprisen. På denne måde forsikrer sælgeren sig mod risikoen og flytter denne over på køber, hvorfor sælgeren fortsat kan overdrage bebygget fast ejendom, selvom markedet er ramt af retsusikkerhed. Modsat må det forventes, at køberen vil kræve en kompensation for at påtage sig risikoen, men denne kompensation i købsprisen vil ikke være af betydelig størrelse, idet usikkerheden er kendt.

¹⁵¹ Jf. Kristensen, Sten og Pedersen, Chris; Moms på fast ejendom – en opsummering fra BDO; side 4

¹⁵² Jf. PwC Danmark; Hardball fra SKAT – moms og fast ejendom

¹⁵³ Jf. Rakow, Tim; Risk, uncertainty and prophet: The psychological insights of Frank H. Knight; side 1

¹⁵⁴ Jf. H. Knight, Frank; Risk Uncertainty, and Profit; side 84

¹⁵⁵ Jf. H. Knight, Frank; Risk Uncertainty, and Profit; side 84

¹⁵⁶ Jf. H. Knight, Frank; Risk Uncertainty, and Profit; side 110

¹⁵⁷ Jf. H. Knight, Frank; Risk Uncertainty, and Profit; side 110

En anden måde, hvorpå sælgeren vil kunne forsikre sig mod retsusikkerheden, er ved at indsætte forbehold i købsaftalen. Forbehold for, at salget senere bliver omkvalificeret til salg af en byggegrund. Ved at indsætte sådanne forbehold vil sælgeren senere kunne opkræve moms hos køberen ved at forhøje salgsprisen. Det ses f.eks. i SKM2017.439.VLR, at et sådant forbehold er indskrevet i købsaftalen, idet det er anført, at *”såfremt transaktionen er momspligtig, erlægger køber moms udover købesummen.”* At lave sådanne forbehold vil medføre ekstra transaktionsomkostninger i forhold til at opkræve moms fra start.

For at retsusikkerheden kan karakteriseres som en forsikrings- og målbar usikkerhed, skal den fulde mængde af udfald være kendt.¹⁵⁸ Derudover skal middelværdien og spredningen kendes.¹⁵⁹ I nærværende sammenhæng kendes udfaldene: Enten stadfæstes Landsskatterettens afgørelse i SKM2016.82.LSR, eller også får SKAT medhold og omkvalifikation kan foretages. Imidlertid kendes hverken middelværdien eller spredningen. Derfor anses retsusikkerheden vedrørende omkvalifikationsproblematikken i relation til momslovens § 13, stk. 1, nr. 9 ikke for at være denne type af usikkerhed.

4.2. Knightiansk usikkerhed

Den knightianske usikkerhed er en ikke-målbar og ikke-forsikringsbar usikkerhed.¹⁶⁰ Det betyder, at der under knightiansk usikkerhed ikke er mulighed for at estimerer pålidelige sandsynligheder for et givent udfald.¹⁶¹ Dette skyldes, at det er umuligt at danne grupper af lignende tilfælde, som kan resultere i omdannelsen fra usikkerhed til sikkerhed, idet hvert enkelt tilfælde i høj grad er unikt.¹⁶² Med andre ord er der ikke et gyldigt grundlag for at klassificere ens forekomster, da der ikke eksisterer tidligere situationer, som situationen kan sammenlignes med.¹⁶³ Knightiansk usikkerhed er dermed den type af usikkerhed, man i juraen til dels forsøger at forsikre sig mod ved at indføre bestemmelser om force majeure.

Tidligere afgørelser vedrørende omkvalifikationsproblematikken kommer fra Skatterådet og EU-Domstolen, men på intet tidspunkt før nu har situationen været den, at Landsskatteretten har tilsidesat Skatterådets afgørelser, og Landsskatterettens afgørelse herefter er indbragt til domsstolsprøvelse. Det er altså første gang markedet for køb og salg af bebygget fast ejendom er underlagt den knightianske usikkerhed.

Den knightianske usikkerhed adskiller sig væsentligt fra den målbare usikkerhed, idet beslutningstageren under knightiansk usikkerhed på ingen måde har de samme informationer om udfaldsrummet, fordelingen og spredningen mellem udfaldene, som ved den målbare usikkerhed.¹⁶⁴ Resultatet heraf bliver, at omkostningerne ved usikkerheden ikke kan fastsættes.¹⁶⁵

På nuværende tidspunkt findes der to mulige udfald, som endeligt vil gøre op med retsusikkerheden ved levering af bebygget fast ejendom. Som fastslået ovenfor i afsnit 4.1. er det første udfald, at Landsretten stadfæster Landsskatterettens afgørelse. Den anden mulighed er, at SKAT får medhold således, at overdragelser af bebygget fast ejendom kan omkvalificeres til leveringer af byggegrunde. Med andre ord er det mulige antal udfald ikke ukendt.

Kendskabet til de mulige udfald på omkvalifikationsproblematikken medfører ikke en viden om, hvor stor sandsynligheden for hvert af de to udfald er. Dette bliver understøttet af hidtidig praksis, hvor SKAT er af den opfattelse, at SKAT bør få medhold og derved opretholdelse af muligheden for omkvalifikation. Derimod synes det berørte selskab i SKM2016.82.LSR at være af den opfattelse, at udfaldet bør være stadfæstelse og som konsekvens deraf ingen mulighed for omkvalifikation, medmindre særlige omstændigheder taler for

¹⁵⁸ Jf. Bjørnskov, Christian; Hvordan styres videnssamfundet? Demokrati, ledelse og organisering; 1. udg.; side 360

¹⁵⁹ Jf. Bjørnskov, Christian; Hvordan styres videnssamfundet? Demokrati, ledelse og organisering; 1. udg.; side 361

¹⁶⁰ Jf. Rakow, Tim; Risk, uncertainty and prophet: The psychological insights of Frank H. Knight; side 1

¹⁶¹ Jf. G. Epstein, Larry og Wang, Tan; Intertemporal asset pricing under knightian uncertainty; side 283-284

¹⁶² Jf. H. Knight, Frank; Risk Uncertainty, and Profit; side 233

¹⁶³ Jf. Langlois, Richard og M. Cosgel, Metin; Frank Knight on risk, uncertainty and the firm: a new interpretation; side 459

¹⁶⁴ Jf. Bjørnskov, Christian; Hvordan styres videnssamfundet? Demokrati, ledelse og organisering; 1. udg.; side 361

¹⁶⁵ Jf. Bjørnskov, Christian; Hvordan styres videnssamfundet? Demokrati, ledelse og organisering; 1. udg.; side 361

det.¹⁶⁶ Dertil kommer, at EU-Domstolen har fastslået, at bebygget fast ejendom ikke kan klassificeres som en byggegrund, medmindre den økonomiske realitet er, at der overdrages en byggegrund.¹⁶⁷

På baggrund heraf må det forventes, at sandsynligheden er større for udfaldet ”stadfæstelse af Landsskatterettens afgørelse” i hvert fald i tilfælde, hvor EU-Domstolen afsiger den endelige dom og ikke kun fortolker på momsfrigtagelsen i direktivets art. 135, stk. 1, litra k, sammenholdt med art. 12, stk. 1, litra b.¹⁶⁸ På trods af at dette er forventningen kendes sandsynligheden ikke, og der kan derfor argumenteres for begge udfald. Derfor er det ikke muligt at måle sandsynligheden, hvorfor den pågældende retsikkerhed vurderes som værende ikke-målbar, eller med andre ord knightiansk. Til at understøtte denne klassificering af retsikkerheden findes det heller ikke muligt at beregne fordelingen eller spredningen.

Som konsekvens af den knightianske usikkerhed kan sælger ikke forsikre sig mod retsikkerheden, hvorfor det er nødvendigt at ændre den måde, som sælger (og køber) agerer på. Denne ændring medfører transaktionsomkostninger, fordi sælger og køber bliver nødt til at agere, som om det værst tænkelige sker. Derfor vil sælger agere ud fra at der pålægges moms på en levering, hvorfor omkostningerne for at dække denne risiko bliver meget høje. Modsat forventer køber en kompensation for at erhverve ejendommen. Forventningen til kompensationen opstår, idet køber erhverver en større risiko. Da det ikke er muligt for sælger eller køber at beregne omkostningerne ved usikkerheden, vides det ikke, hvor meget salgsprisen skal hæves, og hvor stor kompensationen skal være, førend usikkerheden forsvinder. Som konsekvens heraf sker der færre salg, og markedet for køb og salg af bebyggede fast ejendom fryses fast.

Hvis det vurderes, at usikkerheden er for høj, og sælger som konsekvens heraf, udskyder salget, opstår der ligeledes transaktionsomkostninger. Særligt er omkostningerne for køber i dette tilfælde høje. Dette skyldes, at købers gevinst bliver skubbet længere ud i fremtiden, og køber kan derfor ikke påbegynde brugen af den ønskede ejendom.

Den knightianske usikkerhed har størst betydning for de sælgere og købere, som foretager enkeltstående salg. Dette skyldes, at sælgere og købere af flere salg og køb fordeler risikoen. For hvert enkelt salg eller køb foreligger den samme usikkerhed, men det vil resultere i, at nogle køb eller salg vil ”vindes”, hvor andre vil ”tabes”. Foretages der derimod enkeltstående køb og salg, vil køber og sælger ikke på samme måde have mulighed for at genvinde et eventuelt tab ved en senere overdragelse.

4.2.1. Fastfrysning af markedet

Når et marked ikke er fastfrosset og køber og sælger derfor foretager handler, eksisterer der en positiv *Zone of Possible Agreement* (ZOPA) mellem køber og sælger. En positiv ZOPA opnås, når købers reservation price er højere end sælgers reservation price, hvilket betyder, at køber er villig til at betale mere for ejendommen, end hvad sælger som minimum vil sælge ejendommen til.¹⁶⁹

Dette er tilfældet på markedet for køb og salg af bebygget fast ejendom ved retssikkerhed og begrundes med, at der ikke er nogen usikkerhed, som sælger eller køber, skal tage højde for.

Redaktionen har fjernet en figur, der illustrerer konsekvenser ft. retssikkerhed, forsikringsbar usikkerhed og Knightiansk usikkerhed, idet det ikke var muligt at se, om det var forfatterens egen figur eller der var tale om en figur, der er beskyttet af andres ophavsrettigheder.

¹⁶⁶ Med særlige omstændigheder henvises til sag C-461/08, *Don Bosco*

¹⁶⁷ Jf. Sag C-461/08, *Don Bosco*, modsætningsvist sammenholdt med sag C-326/11, *J.J. Komen* og SKM2016.82.LSR

¹⁶⁸ Denne forventning understøttes af analysen ovenfor i kapitel 3, herunder konklusionen i afsnit 3.2.4.1.

¹⁶⁹ Jf. J. Lewicki, Roy, Barry, Bruce og M. Saunders, David; *Negotiation*; 6. udg.; side 35-36

Ved den mål- og forsikringsbare usikkerhed er ZOPA mindre, end hvis markedet er karakteriseret ved retssikkerhed. Eftersom det er muligt for sælger at måle risikoen, er det muligt at forsikre sig mod omkostningerne herved, ved at hæve prisen svarende til omkostningernes størrelse. Resultatet heraf bliver, at sælgers reservations price stiger fra RP1 til RP2. På samme måde kender køber størrelsen på den risiko, som overtages, hvorfor køber, kan beregne, hvor stor en kompensation i købsprisen, der skal foretages, for at køber er villig til at overtage risikoen. Som resultat af kompensationen sker der et fald i købers betalingsvillighed, hvorfor købers reservations price (RP2) er lavere end RP1. Når der sker et skifte i både sælgers og købers reservation price, ændrer ZOPA sig, hvorfor færre salg foretages.

På samme måde mindskes ZOPA som resultat af den knightianske usikkerhed, hvorfor markedet for køb og salg af bebygget fast ejendom fastfryses, og der derfor foretages markant færre salg, end hvis der var retssikkerhed, eller markedet, var underlagt den mål- og forsikringsbare usikkerhed.

ZOPA mindskes som resultat af, at sælger forsøger at forsikre sig mod de ukendte omkostninger ved usikkerheden ved at hæve prisen, således at sælgers reservation price er højere, end hvad den ville have været under retssikkerhed eller den mål- og forsikringsbare usikkerhed. Dette er i figur 1 illustreret ved 'sælgers RP3'. Samtidig med at sælger som minimum vil have en højere pris for den bebyggede faste ejendom, falder købers betalingsvillighed. Dette er illustreret ved at købers reservations price falder til RP3. Resultatet heraf bliver, at ZOPA mindskes således, at det alene er nødvendige salg og overdragelser, der gennemføres.

På trods af at sælger vil hæve sin reservation price, er det ikke muligt at fastslå, hvor meget denne skal hæves. I teorien ville sælger kunne forhøje prisen med 20 % og på denne måde regne momsen med i købsprisen fra start, uanset at sælger ikke kender til, om overdragelsen af den bebyggede faste ejendom vil anses som momspligtig eller momsfritaget. En sådan løsning vil, på grund af den knightianske retsusikkerhed, imidlertid ikke give mening, fordi det ikke vides og ikke kan vides, hvorvidt der skal betales moms eller ej. Markedsprisen på bebygget fast ejendom kan med andre ord ikke fastsættes. Dette skyldes ligeledes, at sælger ikke kender købers betalingsvillighed.

At ZOPA mindskes ved den knightianske retsusikkerhed, og markedet for salg af bebygget fast ejendom som konsekvens heraf er fastfrosset, kan sammenlignes med den korte fastfrysning af markedet for biler, som opstod i efteråret 2017, i forbindelse med at registreringsafgifterne blev sat ned.

I august kom udspillet om lavere registreringsafgifter, men først i september var en endelig aftale på plads. I tiden herimellem var det uvist, hvor meget og hvornår registreringsafgifterne ville falde. Det resulterede i en fastfrysning af bilmarkedet.¹⁷⁰ Denne kunne begrundes med, at der var en knightiansk usikkerhed. Ikke samme type af knightiansk usikkerhed, hvor det er sandsynligheden for de enkelte udfald, der ikke kendes, men en knightiansk usikkerhed, hvor udfaldsrummet var ukendt.

På trods af at udfaldsrummet var ukendt, var retningen på ændringen kendt, idet det var oplyst, at registreringsafgiften ville sænkes. Fordi retningen på ændringen var kendt, var den konkrete fastfrysning af bilmarkedet ikke nær så stor som den fastfrysning, der sker af markedet for køb og salg af bebygget fast ejendom. Baggrunden herfor er for det første, at det er umuligt at sige, hvilken retning afklaringen af usikkerheden går i, for det andet, at handel med biler er noget mindre end de ejendomshandler, der bliver påvirket af den knightianske retsusikkerhed og for det tredje, at man havde en begrundet forventning om, hvordan usikkerheden ville fjernes.

I forbindelse med at udspillet til den lavere registreringsafgift blev varslet, udtalte statsminister Lars Løkke Rasmussen, at *"Vi skylder bilforhandlerne og Danmark, at der kommer ro omkring det her [...]"*.¹⁷¹ Med andre ord ønskede Lars Løkke Rasmussen at skabe et marked uden usikkerhed så hurtigt som muligt.

¹⁷⁰ Jf. Berlingske; Bekymret bilbranche: "Der er en kæmpe uro. Folk er holdt helt op med at købe biler"

¹⁷¹ Jf. TV2; Regeringen vil lande lynaftale om afgift på biler

En sådan ro må også forventes at være ønsket på markedet for køb og salg af bebygget fast ejendom. På baggrund heraf kan der argumenteres for et tredje udfald af omkvalifikationsproblematikken, nemlig det, at politikkerne søger at skabe ro for sælgere og købere af bebygget fast ejendom ved at afgøre usikkerheden fremadrettet. Ligesom ved nedsættelsen af registreringsafgiften kan dette gøres hurtigt og effektivt ved at lave lovgivningen om, således at lovens ordlyd ikke er åben for fortolkning og dermed skabe retssikkerhed.

En sådan lovændring vil ikke være en regeringsfejl i sig selv. Dette er på trods af, at der på markedet for køb og salg af bebygget fast ejendom, ikke foreligger en markedsfejl¹⁷². Baggrunden herfor er, at det ved en sådan ændring søges at fjerne usikkerheden, som skyldes en regeringsfejl.

Konsekvensen af, at markedet for køb og salg af bebygget fast ejendom er fastfrosset, er, at de overdragelser, som ville være foretaget, såfremt der var retssikkerhed, ikke foretages, hvorfor sælgerne fortsat vil være i besiddelse af de bebyggede faste ejendomme. Når køber ikke har ejendomsretten, kan køber ikke igangsætte brugen af denne. Særligt vil dette have betydning i forbindelse med større projekter som f.eks. at bebygge havnearealer i de større byer med lejligheder. Manglende mulighed for at påbegynde sådanne byggeprojekter vil resultere i boligmangel, som de store byer allerede er præget af. Med andre ord skabes der ikke værdi for samfundet, fordi køber, som er den, der kan udnytte den bebyggede faste ejendom på bedst vis, ikke er i besiddelse af ejendommen.

4.2.2. Perfekt fastfrysning

Hvad figur 1 ikke viser, er situationen, hvor der opstår perfekt fastfrysning. Perfekt fastfrysning er, hvor ZOPA er negativ, idet købers reservations price er lavere end sælgers reservations price.¹⁷³ Med andre ord opstår perfekt fastfrysning når køber og sælger rykker reservations prices så langt fra hinanden, at der ikke vil foretages overdragelser, idet sælger ikke er villig til at acceptere, hvad køber maksimalt vil betale.

Begrundelsen for, at markedet for køb og salg af bebygget fast ejendom ikke er perfekt fastfrosset, er, at der næsten altid vil forekomme en lille mængde salg. Dette vil alene være de nødvendige salg, som ikke kan vente, såsom salg ved tvangsauktion.

4.3. Delkonklusion

Retsusikkerheden, som eksisterer på markedet for køb og salg af bebygget fast ejendom, er af typen knightiansk usikkerhed, hvorfor retsusikkerheden fører til, at markedet er fastfrosset. Dette er, uanset at forventningen er, at Landsskatterettens afgørelser stadfæstes, hvorfor det forventes, at der som udgangspunkt ikke kan foretages omkvalifikation af levering af bebygget fast ejendom, medmindre særlige forhold taler for det.¹⁷⁴

Fastfrysningen af markedet skyldes, at sælgers reservation price stiger samtidig med, at købers betalingsvilighed falder. Resultatet heraf bliver en mindre ZOPA, hvorfor færre eller ingen handler vil indgås. Den samfundsmæssige konsekvens bliver, at bebygget fast ejendom forbliver hos sælger, hvorfor køber, som er den part, der kan skabe den højeste samfundsmæssige værdi, ikke kan udnytte ejendommen.

Rent politisk kan en lovændring, der gør op med muligheden for omkvalifikation nu og for fremtiden, og som tvinger markedet til at være i den position, som det ville være i, hvis omkvalifikation alene kunne foretages i overensstemmelse med EU-retten, fjerne den nuværende regeringsfejl og sikre, at markedet opnår pareto optimalitet¹⁷⁵.

¹⁷² Markedsfejl opstår, når markedet ikke befinder sig i pareto optimaliteten, jf. S. Pindyck, Robert and L. Rubinfeld, Daniel; *Microeconomics*; 8. udg.; side 602. Markedsfejl er f.eks. eksternaliteter, offentlige goder, kollektive handlingsproblemer, naturlige monopoler, asymmetrisk information og indkomstfordeling, jf. C. Munger, Michael; *Economic choice, political decision, and the problem of limits*; side 509-510

¹⁷³ Jf. J. Lewicki, Roy, Barry, Bruce og M. Saunders, David; *Negotiation*; 6. udg.; side 36

¹⁷⁴ Denne forventning opstår som resultat af analyserne i kapitel 3, jf. konklusionen i afsnit 3.2.4.1.

¹⁷⁵ Pareto optimalitet opnås, når ingen kan stilles bedre, uden andre stilles dårligere, jf. S. Pindyck, Robert and L. Rubinfeld, Daniel; *Microeconomics*, 8. udg., side 602

KAPITEL 5: JURIDISKE OG ØKONOMISKE KONSEKVENSER

Uanset om Vestre Landsret stadfæster Landsskatterettens afgørelse, eller om SKAT får medhold, vil en endelig afgørelse resultere i, at den nuværende retsusikkerhed udskiftes med retssikkerhed.

5.1. Konsekvensen af at Landsskatterettens afgørelse stadfæstes

Hvis Landsretten stadfæster Landsskatterettens kendelser, skal loven fortolkes i overensstemmelse med Landsskatterettens fortolkning, hvorfor en stor del af de bindende svar fra Skatterådet vil være forkerte.¹⁷⁶ Dermed bliver konsekvensen, at SKAT skal ændre praksis således, at kvalifikationer af leveringer af fast ejendom alene må være en fortolkning af, om grunden er ubebygget og omfattet af planloven og hvis ikke, om der i realiteten leveres en byggegrund, jf. SKM2016.82.LSR, jf. Don Bosco-sagen, sammenholdt med J.J. Komen-sagen.

Herudover vil en stadfæstelse af Landsskatterettens afgørelser føre til, at SKAT, som resultat af en forkert omkvalifikation, skal tilbagebetale moms til sælgerne.¹⁷⁷ En sådan tilbagebetaling resulterer i to ting. For det første vil sælgeren herved opnå en merværdi for den solgte ejendom. For det andet rettes der ved tilbagebetalingen op på den eksisterende regeringsfejl ved at tvinge praksis tilbage til den oprindelige fortolkning af lovgivningen.

Hertil kommer, at der på baggrund af en stadfæstelse af, at en byggegrund er en ubebygget grund, kan opstå et politisk incitament til at foretage lovændringer for at sikre, at indtægten, fra omkvalifikationen kan oprettholdes således, at staten ikke taber penge. Bliver dette tilfældet, går markedet fra at befinde sig i en juridisk usikkerhed til at være underlagt en politisk usikkerhed.

Slutteligt, er det forventeligt, at en stadfæstelse af Landsskatterettens kendelse resulterer i, at afgørelsen ankes til Højesteret. Denne forventning opstår, fordi SKAT på nuværende tidspunkt har indbragt Landsskatterettens afgørelse til domstolsprøvelse, hvorfor det må formodes, at der vil foretages endnu et forsøg på at få medhold. Dette vil alene være tilfældet, hvor EU-Domstolen fastslår, at det er den foreliggende ret, som skal afgøre tvivlen ud fra Domstolens fortolkning af momssystemdirektivet art. 135, stk. 1, litra k sammenholdt med art. 12, stk. 1, litra b. Såfremt EU-Domstolen afgør tvisten i sin besvarelse af det præjudicielle spørgsmål, vil omkvalifikationsproblematikken være afklaret (i relation til SKM2016.82.LSR) og SKAT vil ikke have mulighed for at påklage denne afgørelse til Højesteret.

5.2. Konsekvensen af at SKAT får medhold

Såfremt SKAT får medhold, vil Skatterådets praksis fortsætte, hvorefter overdragelser af bebygget fast ejendom kan omkvalificeres til byggegrunde, såfremt købers hensigt er at nedrive eksisterende bygninger. På baggrund heraf opstår spørgsmålet om, hvorvidt dette medhold vil resultere i en ny fastfrysning af markedet, fordi der nu endeligt er åbnet op for muligheden for omkvalifikation af bebygget fast ejendom.

Eftersom der ikke længere foreligger retsusikkerhed på markedet, er der ikke noget, der taler for, at markedet fortsat vil være fastfrosset. På trods heraf foreligger der alligevel en risiko for sælger. Denne risiko består i, at sælger i et bredere omfang end ved stadfæstelse af SKM2016.82.LSR har en risiko for, at levering af bebygget fast ejendom kvalificeres som levering af en byggegrund og dermed en risiko for, at sælger ifalder momspligt efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra b.

Modsat situationen, hvor retstillingen ikke endeligt er klarlagt, vil en sådan risiko betegnes som en forsikringsbar usikkerhed, idet det ud fra tidligere praksis kan fastslås, hvad sandsynligheden for omkvalifikationen er. Dette er under den antagelse, at fremtidige spørgsmål vedrørende omkvalifikation rent faktummæssigt svarer til faktum i den tidligere praksis på samme måde, som hidtil har været tilfældet i Skatterådets afgørelser. En

¹⁷⁶ Jf. T. Kristensen, Sten; SKAT taber stort slag om moms på byggegrunde; side 05

¹⁷⁷ Jf. den juridiske vejledning 2017-2, A.A.12.2 Tilbagebetaling som følge af afgørelse

sådan situation vil således ikke føre til fastfrysning af markedet, hvorfor køber og sælger frit vil handle bebygget fast ejendom, uanset at nogle (eventuelt flere) overdragelser vil ifalde moms. Med andre ord vil et medhold til SKAT forventeligt betyde, at der kommer flere penge i statskassen, end hvis Landsskatterettens afgørelse stadfæstes.

Hvor der derimod er tale om nye situationer, som ikke tidligere er set, vil udgangspunktet være fastfrysning af markedet, hvilket skyldes, at der ikke er sammenlignelige situationer, hvorfor det ikke vides, om overdragelsen bliver pålagt moms eller ej. Ligesom på nuværende tidspunkt vil en sådan fastfrysning ikke føre til salg, hvorfor SKAT ikke vil opnå nogen gevinst, før kvalifikationsproblematikken vedrørende de nye tilfælde endeligt er afklaret.

5.2.1. Anvendelse af Landsskatterettens praksis indtil SKAT opnår medhold

Grundet retsikkerheden er det uvist, hvilken praksis aktørerne i markedet skal anvende ved køb og salg af bebygget fast ejendom. Såfremt aktørerne følger Landsskatterettens praksis, og SKAT senere får medhold, bliver spørgsmålet, hvorvidt aktørerne anses for at have handlet groft uagtsomt. En sådan påstand kan SKAT anlægge for at åbne op for at suspendere forældelsesfristen og derved med tilbagevirkende kraft omkvalificere leveringer af bebygget fast ejendom. Forventningen om at SKAT anlægger en sådan påstand opstår på baggrund af, at det af den juridiske vejledning fremgår, at aktørerne ikke kan støtte ret på Landsskatterettens kendelser, indtil der foreligger en endelig afgørelse.¹⁷⁸

Sådanne anbringender har SKAT tidligere påberåbt – og fået medhold i. Et eksempel herpå er SKM2015.360.BR, hvis faktum i høj grad adskiller sig fra omkvalifikationsproblematikken, hvorfor der ikke er tale om en direkte anvendelig sag. Derimod vil ræsonnementerne anvendes til at drage paralleller fra afgørelsen i det omfang, det er muligt.

Sagen omhandlede et dansk selskab, som solgte campingvogne til danske kunder og transporterede vognene til et udleveringssted i Tyskland, hvor kunderne afhentede disse. Eftersom leveringsstedet var i Tyskland, blev campingvognene, pålagt tysk moms. Denne fremgangsmåde ønskede selskabet bekræftet lovlig ved at ansøge om bindende svar. Det bindende svar indeholdt 9 betingelser førend en fremgangsmåde, som den omtalte var i overensstemmelse med momsloven. Disse betingelser opfyldte selskabet ikke, og på trods heraf fortsatte selskabet med en uændret fremgangsmåde for at sælge campingvogne med tysk moms. Derfor blev det fastslået, at selskabet handlede groft uagtsomt, og betingelserne for ekstraordinær genoptagelse var således opfyldt.

Uagtsomhedsvurderingen ved overtrædelse af momsloven er skærpet, hvorfor en ”burde-viden” er tilstrækkelig til at statuere grov uagtsomhed.¹⁷⁹ Med andre ord vil manglende omhu og påpasselighed kunne føre til en konklusion om, at der er handlet groft uagtsomt. I SKM2015.360.BR var det bindende svar klart og entydigt, hvorfor der ikke var ”*plads til vildfarelser med hensyn til, hvordan man kunne indrette sig*”. Med andre ord var retstilling klar og tydelig og at handle direkte i strid hermed var groft uagtsomt.

Det samme kan ikke konstateres i relation til omkvalifikationsproblematikken, som opstår ved anvendelse af momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, 1. led, og samme bestemmelses litra b, da Skatterådet og Landsskatteretten ikke er enige, hvorfor retstillingen er ukendt. Hermed må det konstateres at det ikke er klart og entydigt, hvordan aktørerne skal indrette sig.

På baggrund heraf må det fastslås, at der ikke umiddelbart er mulighed for, at aktører, der følger Landsskatterettens praksis, anses for at handle groft uagtsomt, og derved, at eventuelle forældelsesfrister kan suspenderes.¹⁸⁰ Denne vurdering synes at være i overensstemmelse med retshierarkiet, hvorefter Landsskatterettens

¹⁷⁸ Se afsnit 3.2.5.1.

¹⁷⁹ Jf. SKM2015.360.BR, side 9

¹⁸⁰ Dette er tilfældet, medmindre der i den konkrete sag, er anmodet og afgivet bindende svar om overdragelsen, hvorefter aktørerne handler i strid hermed. Er der afgivet bindende svar og aktørerne er uenige heri, skal det bindende svar påklages til Landsskatteretten, da et bindende svar i sig selv synes at have klare og entydige retningslinjer.

kendelser på nuværende tidspunkt må synes at være et udtryk for gældende ret.¹⁸¹ Det betyder imidlertid ikke, at sælger af en bebygget fast ejendom ikke senere kan ifalde momspligt med tilbagevirkende kraft, men denne mulighed skal holdes inden for forældelsesfristerne.

5.3. Delkonklusion

Eftersom det forventes, at den endelige afgørelse stadfæster Landsskatterettens afgørelser, bliver konsekvensen den, at SKAT skal tilbagebetale den forkert opkrævede moms, hvorved sælgerne opnår en merpris for solgte ejendomme. Hertil kommer, at det forventes at markedet vil rammes af en politisk usikkerhed.

KAPITEL 6: KONKLUSION

Hvornår, der kan ske momsmæssig omkvalifikation af levering af bebygget fast ejendom til levering af byggegrunde afhænger af regelgrundlaget og den dertilhørende retspraksis. Det følger af momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, 1. led, og samme bestemmelses litra b, at levering af bebygget fast ejendom er fritaget for moms, alt imens levering af byggegrunde er momspligtige. Dermed afhænger momspligten af sondringen af, om ejendommen er bebygget eller ej, og, om denne kan bebygges, jf. momsbekendtgørelsens § 54, stk. 1 og § 56, stk. 1, sammenholdt med momssystemdirektivets art. 12, stk. 2 og 3.

På trods heraf skal den momsmæssige kvalifikation ikke alene foretages ud fra, hvorvidt ejendommen objektivt er bebygget eller ej, idet overdragelsens økonomiske realitet skal tages i betragtning, jf. SKM2016.82.LSR, jf. sag C-461/08, *Don Bosco*, sammenholdt med sag C-326/11, *J.J. Komen*.

At den økonomiske realitet kan fordre omkvalifikation, betyder, at såfremt dét, der overdrages, faktisk er en byggegrund, skal leveringen kvalificeres som sådanne. Dette kan ske, såfremt sælger leverer nedrivningsydelser sammen med ejendommen, eller hvis ejendommen har karakter som en byggegrund. Når den økonomiske realitet skal fastlægges, skal alle forhold inddrages, herunder også parternes bevislige hensigt.

Inddragelse af parternes hensigt synes især at have betydning i den danske praksis, hvor hensigten med tiden er tillagt større og større betydning. Denne afgørende inddragelse synes at være en udvidede fortolkning af muligheden for inddragelsen af parternes hensigt, jf. SKM2016.82.LSR, jf. sag C-543/11, *Maasdriel*. Hvorvidt denne vurdering er korrekt, er der sat spørgsmålstegn ved, hvorfor retsstillingen omkring muligheden for omkvalifikation af levering af bebygget fast ejendom er ukendt.

Resultatet heraf bliver manglende retssikkerhed, hvilket betyder, at markedet for køb og salg af bebygget fast ejendom fastfryses på samme måde, som var tilfældet med det danske bilmarked i efteråret 2017. Dette sker, fordi køber, og sælger, ikke kan forsikre sig mod den knightianske usikkerhed, hvorfor sælger i forsøget herpå forlanger en højere salgspris, alt imens købers betalingsvillighed bliver mindre. Med andre ord bliver Zone of Possible Agreement mindre, og langt færre salg (hvis nogen) foretages.

Retsusikkerheden forsvinder, så snart en endelig afgørelse er afsagt. På baggrund af konstateringen af, at Skatterådet er gået for langt i sin fortolkning af EU-Domstolens afgørelser i relation til anvendelsen af parternes hensigt som værende af afgørende betydning, forventes det, at såvel EU-Domstolen som Landsretten stadfæster SKM2016.82.LSR, hvorefter omkvalifikation alene kan fortages i særlige tilfælde.

Resultatet heraf er, at SKAT skal tilbagebetale den forkert opkrævede moms til sælgerne, som herved opnår en gevinst. Herudover forventes det, at afgørelsen vil ankes til Højesteret, som vil nå samme konklusion, og at politikkerne vil få et økonomisk incitament til at foretage lovændringer, der sikrer, at den samme mængde penge kommer i statskassen som før stadfæstelsen. Grundet retsusikkerheden kan det ikke vides, hvorvidt denne konklusion er korrekt, men på baggrund af analyserne er det forventeligt.

¹⁸¹ Jf. Se tilsvarende Huset Jura; SKAT fastholder deres praksis vedrørende salg af fast ejendom, uanset at Landsskatteretten har en anden opfattelse

I Danmark følger det af den momsmæssige definition på bygninger og byggegrunde, at der som udgangspunkt ikke kan ske omkvalifikation af levering af bebygget fast ejendom til levering af byggegrunde. Dette udgangspunkt skal modificeres i overensstemmelse med EU-Domstolens fortolkninger, hvorfor der kan ske omkvalifikation, når den økonomiske realitet fordrer det.

LITTERATURLISTE

Lovgivning

- Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem
- Lovbekendtgørelse 2016-06-21 nr. 760 om merværdiafgift (Momsloven)
- Bekendtgørelse 2015-06-30 nr. 808 om merværdiafgift (Momsbekendtgørelsen)
- Lov 2009-06-12 nr. 520 om ændring af lov om merværdiafgift og lov om afgift af lønsum m.v.

Retspraksis fra EU-Domstolen

- Sag C-461/08, Don Bosco
- Sag C-326/11, J.J. Komen
- Sag C-543/11, Maasdriel

National praksis

- SKM2010.745.SR
- SKM2011.6.SR
- SKM2011.45.SR
- SKM2011.624.SR
- SKM2012.416.SR
- SKM2012.505.SR
- SKM2012.640.SR
- SKM2012.718.SR
- SKM2013.160.SR
- SKM2013.188.SR
- SKM2013.215.SR
- SKM2013.309.SR
- SKM2013.824.SR
- SKM2014.177.SR
- SKM2014.496.SR
- SKM2014.554.SR
- SKM2015.234.SR
- SKM2015.360.BR
- SKM2015.538.SR
- SKM2016.82.LSR
- SKM2016.529.LSR
- SKM2016.634.LSR
- SKM2017.439.VLR

Vejledninger

- Den juridiske vejledning 2017-2; afsnit D.A.5.9.5
- Moms på salg af nye bygninger og byggegrunde; E nr. 191

Tidsskrifter

- Andersen, Merete og Engers Pedersen, Søren; Moms på fast ejendom; SU 2011, 275
- Christiansen, Randi; Fast ejendom – hvad afgør om salget er momspligtigt?; SR-SKAT 2/2017

- Holst Sonne, Niclas og Holst Hansen, Ulrik; Moms på salg af fast ejendom – skærpelse af praksis efter ”salamimetoden”; Revision & Regnskabsvæsen nr. 4 (2015)
- Ramsdahl Jensen, Dennis og Stensgaard, Henrik; Kommentarer til udvalgte afgørelser – Sondringen mellem byggegrunde og bebygget fast ejendom i momsretten; Revisions & Regnskabsvæsen vol. 5 (2016)
- Stenkær Albrechtsen, Tobias; Momsreform og dens betydning for levering af fast ejendom; TfS 2010, 451
- Svane Jensen, Thomas og Kristoffersen, Cliff; Nye regler for moms ved salg af fast ejendom; TfS 2009, 837

Artikler

- Berlingske; Bekymret bilbranche: “Der er en kæmpe uro. Folk er holdt helt op med at købe biler”; fundet 23/11/17; <https://www.b.dk/politiko/bekymret-bilbranche-der-er-en-kaempe-uro.-folk-er-holdt-helt-op-med-at-koebe-biler>
- Berlingske Business; SKAT anklages for at ”glemme” nederlag; fundet 08/12/2017; <https://www.business.dk/skat/skat-anklages-for-at-glemme-nederlag>
- C. Munger, Michael; Economic choice, political decision, and the problem of limits; 2008
- Gert Jensen, Ida Helena; Moms på fast ejendom; fundet 20/04/17; <https://www.bdo.dk/dadk/fagliginfo/skatogmoms/momspafastejendom>
- Hauchrog Engvang, Asger; Praksisændring: Landsskatteretten tilsidesætter SKATs fortolkning af begrebet ”byggegrund”; fundet 20/04/17; <https://www.pwc.dk/da/nyt/skat/moms/praksisaendringlandsskatterettensidesaetterskatsfortolkn.html>
- Hauchrog Engvang, Asger og Holme, Jacob; Nye styresignaler vedrørende moms og fast ejendom; fundet 20/4/17; <https://www.pwc.dk/da/artikler/2017/01/nye-styresignaler-vedroerende-moms-og-fast-ejendom.html>
- Huset Jura; SKAT fastholder deres praksis vedrørende salg af fast ejendom, uanset at Landsskatteretten har en anden opfattelse; fundet 08/12/17; <https://apps-infomedia-dk.ez.statsbiblioteket.dk:12048/mediarkiv/link?articles=e5ec813d>
- Kristensen, Sten og Pedersen, Chris; Moms på fast ejendom – opsummering fra BDO; fundet 20/04/17
- Langlois, Richard og M. Cosgel, Metin; Frank Knight on risk, uncertainty and the firm: a new interpretation; 1993
- L. Bermudez, José og S. Pardo, Michael; Risk, uncertainty and ”super-risk”; 2015
- PwC Danmark; Hardball fra SKAT – moms og fast ejendom; fundet 20/4/17; <https://www.pwc.dk/da/artikler/2016/10/hardball-fra-skat--moms-og-fast-ejendom.html>
- Rakow, Tim; Risk, uncertainty and prophet: The psykological insights of Frank H. Knight; Judgment and Decision Making, Vol. 5, No. 6 (2010)
- Thorup Kristensen, Sten; SKAT taber stort slag om moms på byggegrunde; Business Ejendomme; fundet 08/12/17; <https://apps-infomedia-dk.ez.statsbiblioteket.dk:12048/mediarkiv/link?articles=e5866b23>
- TV2; Regeringen vil lande lynaftale om afgift på biler; fundet 23/11/17; <http://nyheder.tv2.dk/politik/2017-08-28-regeringen-vil-lande-lynaftale-om-afgift-pa-biler>

Bøger

- Blume, Peter; Juridisk metodelære; 5. udgave (2009); Jurist- og Økonomforbundets forlag

- D. Tvarnø, Christina og Nielsen, Ruth; Retskilder & Retsteorier; 4. reviderede udgave (2014); Jurist- og Økonomforbundets forlag.
- Evald, Jens; At tænke juridisk; 4. udgave (2011); Nyt Juridisk Forlag
- Evald, Jens; Juridisk teori, metode og videnskab; 1. udgave (2016); Jurist- og Økonomforbundets Forlag
- H. Knight, Frank; Risk Uncertainty, and Profit; 1. Udgave (1921); Houghton Mifflin Company
- Høilund, Dorte; Retssikkerhed og juridisk metode; 1. udgave (2015); Hans Reitzels Forlag
- J. Lewicki, Roy; Bruce, Barry and M. Saunders, David; Negotiation; 6. Edition (2010); McGraw-Hill Irwin
- Wegener, Morten; Juridisk metode; 3. reviderede udgave (2000); Jurist- og Økonomforbundets Forlag
- Ramsdahl Jensen, Dennis; Merværdiafgiftspligten – En analyse af den afgiftspligtige transaktion; PH.D.-afhandling (2003); Juridisk institut
- Andersen, Heine; Bjørnskov, Christian; Budtz Pedersen, David; Collin, Finn; Dahler-Larsen, Peter; Degett, Jens; Emmeche, Claus og Faye, Jan; Hvordan styres videnssamfundet? Demokrati, ledelse og organisering; 1. udgave (2012); Nyt fra samfunds videnskaberne
- S. Pindyck, Robert og L. Rubinfeld, Daniel; Microeconomics, 8. udgave (2013); Pearson