

Den momsmæssige behandling af salg af grunde med bygninger bestemt til nedrivning

En analyse af gældende ret i nationalt og EU-retligt perspektiv

af SARA KJÆR NØRGAARD og JONAS BJORHOLM ANDERSEN

Nærværende afhandling er en analyse af momsbehandlingen af salg af bygninger bestemt til nedrivning og herunder sontringen mellem en gammel bygning med tilhørende jord og en byggegrund. Formålet med afhandlingen er at finde ud af hvad der gældende ret for salg af bygninger bestemt til nedrivning ud fra EU-domstolens perspektiv.

Med udgangspunkt i EU-domstolens afgørelse i KPC Herning sagen har Skattestyrelsen ændret den danske administrative praksis, hvilket har skabt tvivl om hvordan gældende ret fremover skal tolkes. Særligt indførelsen af begrebet funktionsdygtighed har skabt tvivl, idet EU-domstolen i KPC Herning dommen bruger dette som et afgørende parameter i afgørelsen, dog uden at definere begrebet dybere. Dette betyder dermed, at der på tidspunktet for afhandlingens udarbejdelse, foreligger meget begrænset praksis på området. Dermed er det en central del af analysen at forsøge at nå frem til hvordan der sondres mellem funktionsdygtige og ikke-funktionsdygtige bygninger.

I analysen blev det konstateret at EU-domstolen, i sontringen mellem byggegrund og gammel bygning med tilhørende jord, tillægger det stor betydning om sælger er involveret i nedrivningen af bygningen samt hvorvidt bygningen er fuldt funktionsdygtig på overdragelsestidspunktet. Dette gav således anledning til at undersøge disse parametre nærmere. Sælgers involvering bør ikke give anledning til problemer da dette nemt bør kunne afklares ud fra gennemgang af de forskellige aftaler mellem parterne.

Analysen af begrebet funktionsdygtighed viste at der, i sontringen mellem funktionsdygtige og ikke-funktionsdygtige bygninger, lægges vægt på den faktisk anvendelse, hvorefter bygningsstand vil blive tillagt vægt, hvis en bygning har været ubenyttet i længere tid. Begrebet funktionsdygtighed er ikke uddybet i EU-Domstolens afgørelse, hvorfor fortolkningen af dette ikke vil være klart, før der fra EU-Domstolen foreligger flere afgørelser, hvor der konkret tages stilling til en bygnings funktionsdygtighed.

I analysen af om den nye praksis var i overensstemmelse med EU-retten, blev det fundet at praksisændringen ikke inkluderede en ændring af bygningsværker, hvilket gav anledning til undren da momsdirektivets definition af bygning var "enhver grundfast konstruktion". Det blev derfor diskuteret om praksisændringen også burde inkludere en ændring af praksis for bygningsværker. I diskussionen var der både argumenter som taler for og imod dette, men det blev dog vurderet som tvivlsomt, hvorvidt EU-Domstolen vil nå til et lignende resultat, hvis en problemstilling vedrørende bygningsværker forelægges for Domstolen.

I undersøgelsen af hvad der gældende ret for salg af bygninger bestemt til nedrivning ud fra EU-domstolens perspektiv kunne det således konkluderes, at salg af funktionsdygtige bygninger skal behandles som moms fritaget salg af gamle bygninger hvis sælger ikke er involveret i nedrivningen. En funktionsdygtig bygning vil anses som fuldt funktionsdygtig hvis den faktiske anvendelse samt bygningens stand taler for dette. Den nationale administrative praksis er ændret i overensstemmelse med dette, dog med undtagelse af bygningsværker. Det er afhandlingens opfattelse at det er tvivlsomt, hvorvidt den fastholdte praksis er i overensstemmelse med EU-Domstolens tolkning af gældende ret.

Abstract

This thesis is an analysis of the VAT treatment on the sale of buildings intended for demolition, including the distinction between an old building with associated land and a plot of building land. The purpose of the thesis is to research what law is applicable to the sale of buildings intended for demolition, based on the perspective of the European Court of Justice.

The analysis is based on the case law of the European Court of Justice, where the relevant verdicts will form the basis for the rest of the analysis. The analysis of the case law of the European Court of Justice examines the parameters to which the European Court of Justice attaches importance in the distinction between plots of building land and existing buildings with associated land.

Based on the verdict of the European Court of Justice in the KPC Herning case, the Danish Tax Agency has changed Danish administrative practice, which has raised doubts about how the applicable law should be interpreted in the future. In particular, the introduction of the concept of fully operational buildings has raised doubts, since the KPC Herning verdict uses this as a decisive parameter in the decision, but without defining the concept more thoroughly. This means that, at the time of the thesis, there is very limited practice on the subject. Thus, it is a key part of the analysis to analyse how to distinguish between fully operational and nonoperational buildings.

Another key part of the analysis is to discuss whether the new national administrative practice complies with EU law, as the KPC Herning verdict has led to a change in practice on the sale of "traditional" buildings intended for demolition, but not on other buildings destined for demolition. It will thus be discussed whether this change of practice is in line with EU law.

The analysis found that the European Court of Justice, in the distinction between a plot of building land and an existing building with associated land, attaches great importance to whether the seller is involved in the demolition of the building and whether the building is fully operational at the time of the transfer. This therefore led to a closer examination of these parameters. The seller's involvement should not give rise to any problems as this can easily be clarified by an examination of the various agreements between the parties.

The analysis of the concept of operationality showed that, in the distinction between operational and nonoperational buildings, emphasis is placed on the actual use, according to which the condition of the building will be given weight if a building has been unused for a longer period. The concept of operationality is not elaborated in the European Court of Justice's ruling, so its interpretation will not be clear until there are further verdicts from the European Court of Justice in which a specific decision is taken on the operationality of a building.

In the analysis of whether the new practice was in line with EU law, it was found that the change in practice did not include a change of building structure, which gave rise to some surprise as the VAT Directive's definition of a building is "any structure fixed to the ground". It was therefore discussed whether the change in practice should also include a change in the

practice for building structures. In the discussion there were arguments speaking for and against this, but it was nevertheless considered questionable whether the European Court of Justice would achieve a similar result if an issue relating to a building structure was presented to the Court of Justice.

In examining current legislation for sale of buildings intended for demolition from the perspective of the European Court of Justice it could be concluded that the sale of operational buildings should be treated as the sale of old buildings if the seller is not involved in the demolition. An operational building will be considered fully operational if the actual use as well as the condition of the building advocates this. National administrative practice has changed accordingly, with the exception of building structures, which this thesis considers to be doubtful unto whether the practice maintained is in line with the interpretation of the law in force by the Court of Justice of the European Union.

Indholdsfortegnelse

KAPITEL 1: INDLEDNING	4
1.1 PROBLEMFOMULERING	6
1.2 AFGRÆNSNING	6
1.3 METODE	7
1.3.1 Anvendte retskilder	8
1.4 AFHANDLINGENS OPBYGNING OG SYSTEMATIK	8
KAPITEL 2: MOMSSYSTEMET	9
2.1 EU-RETSKILDER	9
2.2 DE NATIONALE RETSKILDER	11
2.3 SAMSPILLET MELLEM EU-RET OG NATIONAL RET	12
2.4 FRITAGELSER I MOMSSYSTEMET	13
KAPITEL 3: MOMSMÆSSIG REGULERING AF SALG AF FAST EJENDOM	13
3.1 RETLIG REGULERING	13
3.1.1 Momssystemdirektivet	14
3.1.2 Implementering i dansk lovgivning	15
KAPITEL 4: EU-DOMSTOLENS PRAKSIS	17
4.1 DON BOSCO, SAG C-461/08	17
4.2 WONINGSTICHTING MAASDRIEL, SAG C-543/11	20
4.3 KPC HERNING, SAG C-71/18	22
4.4 DELKONKLUSION	25
KAPITEL 5: ÆNDRING I ADMINISTRATIV PRAKSIS	26
5.1 FUNKTIONSDYGTIGHED	30
5.1.1 Ikke-funktionsdygtige bygninger	31
5.1.2 Nyeste praksis - Bygningens anvendelse	33
5.1.3 Bygningens stand	38
5.1.4 Gavl - Rækkevidden af KPC Herning	40
5.1.5 Delkonklusion	47
5.2 BYGNINGSVÆRKER	48
5.2.1 Praksis for bygningsværker	49
5.2.2 Overensstemmelse mellem administrativ praksis og EU-Domstolens praksis	53
5.2.3 Delkonklusion	59
KAPITEL 6: KONKLUSION	60
LITTERATURLISTE	61

Kapitel 1: Indledning

Det blev ved lov nr. 520 af 12. juni 2009 vedtaget, at der pr. 1. januar 2011 skulle ske afskaffelse af momsfrigtagelsen for administration af fast ejendom, salg af byggegrunde samt salg af nyopført fast ejendom.¹

Grunden til afskaffelsen af momsfrigtagelsen var, at regeringen ønskede en ny skattereform. Reformen skulle, blandt andet, have det formål at sænke skatten. Skattenedsættelsen skulle ske ved at afskaffe mellemskatten, nedsætte bundskatten, øge topskattegrænsen samt at indføre indtægtsbestemt ”grøn check”. Disse skattelettelser skulle finansieres gennem mindre støtte og færre særordninger til erhvervslivet. Dette betød, at regeringen valgte at indføre momspligt på visse former for overdragelse af fast ejendom.²

Inden lovændringen trådte i kraft den 1. januar 2011, var der i momsloven³ en generel momsfrigtagelse, som inkluderede al levering af fast ejendom.

Denne momsfrigtagelse af fast ejendom var mere vidtgående end momsfrigtagelsen i momssystemdirektivet⁴, som ligesom momsloven har regler om momsfrigtagelse på fast ejendom. I momssystemdirektivet var momsfrigtagelsen af levering af fast ejendom mere begrænset end i momsloven.⁵

Jf. momssystemdirektivet er følgende fast ejendom ikke omfattet af momsfrigtagelsen:

- *Levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord inden første indflytning.*
- *Levering af en byggegrund.*⁶

Disse transaktioner er dermed momspligtige.

Der var dermed, indtil ændringen af lov nr. 520 af 12. juni 2009, en uoverensstemmelse i momsfrigtagelsen af levering af fast ejendom mellem momsloven og momssystemdirektivets artikel 135, stk. 1, litra j og k.⁷ Dette skyldes, at Danmark, indtil lovændringen i 2009, havde benyttet sig af en regel i momssystemdirektivets artikel 371, som gav medlemsstaterne mulighed for fortsat at fritage de transaktioner der var anført i bilag X, del B, hvis transaktionerne pr. 1. januar 1978 var fritaget.⁸

Efter indtræden af lovændringen, burde der være overensstemmelse mellem den danske momslov og momssystemdirektivet. Det har dog vist sig i praksis, at Skattestyrelsen vurderede begrebet ”byggegrund” mere skærpet end direktivet gjorde.

¹ Jf. Lov nr. 520 af 12. juni 2009 om ændring af lov om merværdiafgift og lov om afgift af lønsum m.v.

² Jf. Skatteministeriet. *Forårspakke 2.0 - Vækst, klima, lavere skat - selve aftalen*. 11. marts 2009

³ Jf. Lovbekendtgørelse nr. 760 af 21. juni 2016 om merværdiafgift.

⁴ Jf. Rådets direktiv af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem. Herefter henviset til som *momssystemdirektivet*

⁵ Jf. Lovforslag nr. 203 af 22. april 2009 om ændring af lov om merværdiafgift og lov om afgift af lønsum m.v. afsnit 2.1.1

⁶ Jf. Rådets direktiv af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, artikel 135, stk. 1, litra j og litra k.

⁷ Jf. Rådets direktiv af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem

⁸ Jf. Rådets direktiv af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, artikel 371

Det har således siden d. 1. januar 2011 været tvivl om, hvordan de nye regler skulle fortolkes. Dette på trods af, at Skattestyrelsen i 2010 udsendte en vejledning som skulle hjælpe med fortolkningen af moms på overdragelse af nye bygninger og byggegrunde.⁹ På trods af denne vejledning har der været meget tvivl på området, hvilket har medført mange kendelser fra Skattestyrelsen samt bindende svar fra Skatterådet vedrørende moms på salg af fast ejendom.

Den primære tvivl har bestået i, hvornår en gammel bygning kunne betragtes som en byggegrund og dermed hvornår levering heraf kunne gå fra at være momsfrigatet til momspligtig. Skattestyrelsen har siden 2011 skærpet praksis i forbindelse med denne tvivl.

Med afsæt i EU-Domstolens afgørelser i sagerne C-461/08, Don Bosco¹⁰ og C-543/11, Maasdriel¹¹, har Skattestyrelsen fortolket sagerne således, at der ved vurderingen af, om der var tale om en gammel bygning eller byggegrund, skulle lægges vægt på købers hensigt, om nedrivning af den eksisterende bygning. Dette betød, at der i administrativ praksis er blevet lagt vægt på, om der økonomisk set blev leveret en byggegrund eller en gammel bygning med tilhørende jord, ud fra købers hensigt med det pågældende køb.

Den 4. september 2019 blev der, fra EU-Domstolen, afsagt dom i sagen C-71/18 KPC Herning.¹² Sagen omhandlede et salg af en bygning med tilhørende jord som, i et bindende svar fra Skatterådet¹³, blev omkvalificeret til salg af en byggegrund. Omkvalificeringen skyldes købers hensigt om at nedrive den eksisterende bygning på grunden og erstatte denne med en ny bygning.

Sagen blev dermed i første omgang afgjort således, at der var tale om et momspligtigt salg af en byggegrund. Landsskatteretten var uenig i Skatterådets afgørelse hvorfor de ændrede det bindende svar. Sagen blev indbragt til Vestre Landsret, som fremlagde EU-Domstolen det præjudicielle spørgsmål: *“Er det foreneligt med... artikel 135, stk. 1, litra j, jf. artikel 12, stk. 1, litra a, og stk. 2, sammenholdt med artikel 135, stk. 1, litra k, jf. artikel 12, stk. 1, litra b, og stk. 3, at en medlemsstat under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende betragter en levering af en fast ejendom, hvorpå der på leveringstidspunktet er opført en bygning, som et momspligtigt salg af en byggegrund, når det er parternes hensigt, at bygningen skal rives helt eller delvist ned for at gøre plads til en ny bygning?”*¹⁴

Den efterfølgende dom fra EU-Domstolen afgjorde, at der ikke kunne ske omkvalificering til byggegrund uanset, at det var købers hensigt at nedrive bygningen.¹⁵ Dermed underkendte EU-Domstolen den nu tidligere administrative praksis, hvilket har resulteret i, at Skattestyrelsens praksis er blevet ændret.

EU-Domstolens afgørelse har ført til, at Skattestyrelsen har indført et nyt styresignal: *Styresignal - praksisændring - moms på salg af grunde med bygninger bestemt til nedrivning, som beskriver ændringen af praksis på salg af fast ejendom.*¹⁶

⁹ Jf. SKATs vejledning. *Moms på salg af nye bygninger og byggegrunde*. 2. december 2010

¹⁰ Jf. sag C-461/08, Don Bosco Onroerend Goed BV, dom af 19. november 2019

¹¹ Jf. sag C-543/11, Woningstichting Maasdriel, dom af 17. januar 2017

¹² Jf. sag C-71/18, KPC Herning, dom af 4. september 2019.

¹³ Jf. Skatterådets bindende svar af 24. juni 2014, *Salg af fast ejendom var momspligtigt*, SKM2014.554.SR

¹⁴ Jf. KPC Herning, præmis 28

¹⁵ Jf. KPC Herning, præmis 63

¹⁶ Jf. Skattestyrelsens styresignal af 10. juni 2020. *Praksisændring - moms på salg af grunde med bygninger bestemt til nedrivning*. Herefter henvist til som SKM2020.238.SKTST og benævnt styresignalet

Styresignalet er udarbejdet på baggrund af KPC Herning dommen, hvor EU-Domstolen, ved afgørelsen lagde vægt på, at bygningen var fuldt funktionsdygtig på leveringstidspunktet. Derfor vil administrativ praksis fremadrettet, i konkrete sager, skulle forsøge at vurdere de objektive kriterier frem for de subjektive kriterier som tidligere. Dette betyder, at det fremover er centralt at vurdere om en bygning på leveringstidspunktet er fuld funktionsdygtig, frem for at vurdere købers hensigt med transaktionen.¹⁷ Dette giver desuden anledning til at diskutere om praksisændringen er i overensstemmelse med EU-Domstolens praksis.

1.1 Problemformulering

Det nye styresignal vedrørende praksisændringen for moms på salg af grunde med bygninger bestemt til nedrivning, som blev beskrevet i afhandlingens indledning, giver anledning til flere problemstillinger og tvivlsspørgsmål. Styresignalet er nyt og der er derfor, på nuværende tidspunkt, meget sparsomt med praksis på området efter ændringen. Der er derfor flere elementer, både i EU-Domstolens afgørelse i KPC Herning dommen og i Skattestyrelsens styresignal, som endnu ikke er blevet afklaret, hvorfor fortolkningen er disse er uvisse.

Dette giver anledning til tvivlsspørgsmål om, hvordan praksis på området skal fortolkes. Dermed er problemstillingen i afhandlingen som følger:

- **Hvad er gældende ret for salg af grunde med bygninger bestemt til nedrivning?**

For at belyse ovenstående problemstilling, er der flere aspekter som ønskes afklaret og analyseret. Det er først og fremmest afgørende at se på sondringen mellem hvornår der er tale om byggegrund samt hvornår der er tale om en gammel bygning med tilhørende jord.

Grundet KPC Herning dommen lægges der, ved denne sondring, særlig vægt på sondringen om, hvorvidt bygningen er funktionsdygtig eller ej. Det vil derfor i afhandlingen blive analyseret og diskuteret hvornår der er tale om en byggegrund og hvornår der er tale om en gammel bygning med tilhørende jord, med afsæt i vurderingen af en bygnings funktionsdygtighed. Dette gøres således med udgangspunkt i KPC Herning dommen, samt det nye styresignal. KPC Herning dommen bidrager til fortolkningen af, hvad der er gældende ret for levering af funktionsdygtige bygninger. Det ønskes derfor også undersøgt, hvordan transaktioner vedrørende ikke-funktionsdygtige bygninger momsmæssigt skal behandles.

Der vil, i afhandlingen, desuden blive vurderet samt diskuteret om den nye nationale administrative praksis er i overensstemmelse med EU-retten.

Der kan dermed opstilles følgende underspørgsmål, som vil blive undersøgt i udarbejdelsen af afhandlingen:

- Hvordan skal der sondres mellem en byggegrund og en gammel bygning med tilhørende jord?
- Hvordan skal der sondres mellem, om bygningen er funktionsdygtig eller ej?
- Er der overensstemmelse mellem EU-retten og den nye nationale administrative praksis?

1.2 Afgrænsning

¹⁷ Jf. SKM2020.238.SKTST

Afhandlingen omhandler den momsmæssige sondring mellem gamle bygninger og byggegrunde. Det forudsættes, at læser på forhånd har en forståelse for og kendskab til det momsretlige system. På den baggrund vil de grundlæggende elementer og begreber som afgiftspligtig person, afgiftspligtig transaktion og hvornår der momsmæssigt er sket levering, ikke bliver forklaret og behandlet i afhandlingen.

For at være omfattet af momspligt i forbindelse med salg af fast ejendom, er det en forudsætning, at sælgeren er en afgiftspligtig person som driver økonomisk virksomhed. Modsætningsvist er levering af fast ejendom mellem privatpersoner uden for momssystemets anvendelsesområde. Salg af fast ejendom, mellem privatpersoner, vil derfor ikke blive inddraget i nærværende afhandling.

Da afhandlingen omhandler levering af fast ejendom, falder udlejning og bortforpagtning af fast ejendom uden for afhandlingens område, hvorfor den momsmæssige behandling af disse ikke vil blive behandlet.

Afhandlingens fokus vedrører den momsmæssige behandling af sontringen mellem byggegrunde og gamle bygninger med tilhørende jord, hvorfor overdragelse af rettigheder vedrørende fast ejendom ligeledes heller ikke vil blive behandlet.

Da der i afhandlingen ønskes en behandling af problemstillingerne i forhold til sontringen mellem byggegrunde og bygninger bestemt til nedrivning, vil den momsmæssige behandling af nye bygninger og særskilt levering af bebyggede grunde kun sparsomt blive inddraget.

1.3 Metode

I nærværende afhandling vil den juridiske metode blive anvendt. Formålet med afhandlingen er at analysere hvad der er gældende ret for salg af grunde med bygninger bestemt til nedrivning. Den retsdogmatiske metode vil derfor blive anvendt, idet der ved retsdogmatisk analyse af udsagn behandles, hvad der forstås ved gældende ret.¹⁸

I afhandlingen vil der blive inddraget retskilder. Ved fortolkningen af disse, vil vi forholde os *de lege lata*. Dette betyder, at vi i afhandlingen vil forholde os til de inddragede retskilder "*som loven er*" og ikke *de lege ferenda*, som loven bør være.¹⁹ Afhandlingen vil dermed gennemgå og analysere hvad gældende ret er og ikke hvad gældende ret bør være.

I afhandlingen vil der også blive inddraget komparative elementer. Dette vil primært bestå af sammenligning af EU-retten med den nationale danske ret. Komparativ ret anvendes til at påvise ligheder og forskelle mellem dansk ret og den fremmede ret.²⁰ Komparativ ret omhandler traditionelt analyser og sammenligning af forskellige retssystemer²¹, hvorfor der ikke, i nær-

¹⁸ Jf. Mads B. Andersen. *Ret og Metode*. 2002. side 96-97

¹⁹ Jf. Lone L. Hansen og Erik Werlauff. *Den juridiske metode - en introduktion*. 2013. side 198.

²⁰ Jf. Jens Evald. *Teori, Metode og Videnskab*. 2016. side 177.

²¹ Jf. Casper B. Eskildsen. *Struktureutralitet i Momssystemet*. 2012. side 11. Og Henrik Steensgaard. *Fradragsret for merværdiafgift*. 2004. side 21.

værende afhandling, vil blive foretaget den fulde komparativ analyse. Dette skyldes, at momsretten i den nationale ret bygger på EU-retten²², hvorfor der ikke er tale om to forskellige retssystemer i traditionel forstand. De komparative elementer i nærværende afhandling vil derfor blive inddraget for at undersøge, om der er overensstemmelse mellem den nationale ret og EU-retten.

1.3.1 Anvendte retskilder

Som nævnt ovenfor, vil der blive anvendt retskilder til at analysere, hvad der forstås som gældende ret for salg af grunde med bygninger bestemt til nedrivning. Dette skyldes, at retskilder er kilder til fastlæggelse af, hvad der er gældende ret og pligt.²³

I afhandlingen vil der blive inddraget retskilder i form af lovgivning og retspraksis, for at analysere og fortolke den gældende ret. Den primære lovgivning for det momsretlige område består af momssystemdirektivet, momsloven og momsbekendtgørelsen samt retspraksis fra Danmark og fra EU-Domstolen. Herudover vil der også blive inddraget administrativ praksis.

Da der i afhandlingen vil blive inddraget forskellige typer af retskilder, vil der blive taget højde for hierarkiet mellem disse, når de inddrages til fortolkning. Der vil blive taget højde for lex superior-princippet om, at en regel på et "højere" trin, går forud for en regel på et "lavere" trin.²⁴ Dette betyder eksempelvis, at en domsafgørelse går forud for Den Juridiske Vejledning eller Skattestyrelsens styresignaler. Der vil også blive taget højde for, at EU-regler har forrang i forhold til nationale regler, hvis der forekommer regelkonflikter.²⁵

Ud over retskilder, vil der også blive inddraget kilder i form af fagbøger og artikler.

1.4 Afhandlingens opbygning og systematik

Der vil indledningsvist i afhandlingen blive redegjort for momssystemet. I den forbindelse vil EU-retten samt den nationale ret blive beskrevet. Ligeledes vil samspillet mellem disse også blive gennemgået. Dette er afgørende for, at læseren får en grundlæggende forståelse af hvordan momssystemet er opbygget, som skal bruges i forståelsen af afhandlingen andre afsnit.

Herefter beskrives lovgrundlaget som vedrører levering af byggegrunde og bygninger med tilhørende jord således, at der spores ind på problemstillingerne som afhandlingen behandler. Dette gøres både med afsæt i det EU-retlige lovgrundlag samt det nationale lovgrundlag.

I afhandlingens analyse vil den centrale domspraksis fra EU-Domstolen blive gennemgået, for at undersøge hvilke parametre der tillægges vægt, vedrørende sontringen mellem byggegrunde og gamle bygninger med tilhørende jord.

²² Nærmere uddybet i afhandlingens kapitel 2. Momssystemet.

²³ Jf. Lone L. Hansen og Erik Werlauff. *Den juridiske metode - en introduktion*. 2013. side 85

²⁴ Jf. Aage Michelsen, Steen Askholt, Jane Bolanger, Liselotte Madsen, Anders Nørgaard Laursen og Inge Langhave Jeppesen. *Lærebog om indkomstskat*. 2017. side 128

²⁵ Jf. Henrik Steensgaard. *Fradragsret for merværdiafgift*. 2004. side 26

Da KPC Herning dommen samt styresignalet er nyt, foreligger der ikke, på nuværende tidspunkt, megen praksis på området. Ud fra den praksis som på nuværende tidspunkt er tilgængelig på området, vil det blive analyseret, hvordan der skal sondres mellem fuldt funktionsdygtige og ikke-funktionsdygtige bygninger. Herudover vil Skattestyrelsens styresignal blive inddraget i fortolkningen.

Herefter vil det blive analyseret og diskuteret, hvorvidt den nye praksisændring er i overensstemmelse med EU-retten.

Til sidst vil der med afsæt i analysen og diskussionen blive konkluderet på afhandlingens hovedproblemstilling.

Kapitel 2: Momssystemet

For at øge gennemsigtigheden for transaktioner mellem medlemsstaterne, er det danske moms-system og momssystemerne i de øvrige medlemsstater opbygget på baggrund af direktiver. Disse direktiver udspringer fra EU-retten. Harmoniseringen mellem medlemsstaternes moms-systemer gennem direktiver betyder, at medlemsstaterne ikke er selvstyrende og dermed ikke uafhængigt fra EU-retten kan fastsætte den nationale regulering af momssystemets anvendelsesområde.

Da momssystemet i Danmark, og dermed fastlæggelsen af gældende ret, udspringer fra EU-retten, vil EU-retten og national ret blive gennemgået i nærværende afsnit.

2.1 EU-retskilder

EU-retten, som den fremstår i dag, bygger på traktater indgået efter anden verdenskrig, med det formål at oprette et fællesmarked, for at mindske hindringerne for samhandlen mellem medlemsstaterne, samt et ønske om gradvist at tilnærme medlemsstaternes økonomiske politik.²⁶ Traktaterne er i årenes løb blevet videreført og ændret. Den seneste ændring fandt sted ved Traktat om Den Europæiske Union (TEU)²⁷, hvor Det Europæiske Fællesskab og EF-ret ændrede benævnelse til Den Europæiske Union og EU-ret.²⁸

EU-retten er karakteriseret ved, at medlemsstaterne ikke selv kan afgøre hvordan traktaterne og retsvirkningerne der kan udledes af traktaterne skal inkorporeres i den nationale lovgivning. EU-retten stiller krav til gennemførelsen i den nationale ret samt hvilke retsakter der er direkte gældende i de nationale retssystemer og dermed ikke skal ratificeres i national ret.²⁹

²⁶ Jf. Karsten Engsig Sørensen og Jens Hartvig Danielsen. *EU-Retten*. 2019. side 31

²⁷ Den Europæiske Union blev tidligere kaldt Det Europæiske Fællesskab (EF) og Det Europæiske Økonomiske Fællesskab (EØF). I nærværende afhandling anvendes samlebetegnelsen EU.

²⁸ Jf. Karsten Engsig Sørensen og Jens Hartvig Danielsen. *EU-Retten*. 2019. side 38

²⁹ Jf. Karsten Engsig Sørensen og Jens Hartvig Danielsen. *EU-Retten*. 2019. side 38-39

Unionen indeholder syv institutioner³⁰:

- Europa-Parlamentet
- Det Europæiske Råd
- Rådet (ministerrådet)
- Europa-Kommissionen
- Den Europæiske Unions Domstol (EU-Domstolen)
- Den Europæiske Centralbank
- Revisionsretten.

Af de syv institutioner spiller Europa-Kommissionen en væsentlig rolle i forhold til udstedelse af EU-retlig lovgivning, idet Europa-Kommissionen fremsætter lovforslag. Herefter afgøre Ministerrådet og Europa-Parlamentet hvorvidt forslaget til lovgivningen skal vedtages eller forkastes.

Europa-Kommissionen har ligeledes til opgave at kontrollere hvorvidt medlemsstaterne overholder den udstukne EU-ret i deres respektive nationale lovgivninger og i administrativ praksis. Europa-Kommissionen har i forlængelse heraf mulighed for at stævne medlemsstater for traktatbrud over for EU-Domstolen, hvis den finder, at national lovgivning eller praksis er i strid med EU-retten.³¹ EU-Domstolen spiller en væsentlig rolle i forhold til anvendelse af EU-retten og fortolkningen heraf. Fortolkningen sker gennem søgsmål, hvor især præjudicielle spørgsmål er væsentlige for fortolkningen og anvendelsen af EU-retten.³²

Lovgivningen, som udstedes af ovenstående institutioner betegnes som sekundære retsregler.³³ De sekundære retsregler består af flere former for retsakter. De vigtigste retsakter institutionerne kan udstede benævnes i TEUF art. 288:³⁴

“For at udøve Unionens beføjelser vedtager institutionerne forordninger, direktiver, afgørelser, henstillinger og udtalelser.

En forordning er almenlydig. Den er bindende i alle enkeltheder og gælder umiddelbart i hver medlemsstat.

Et direktiv er med hensyn til det tilsigtede mål bindende for enhver medlemsstat, som det rettes til, men overlader det til de nationale myndigheder at bestemme form og midler for gennemførelsen.

En afgørelse er bindende i alle enkeltheder. Når den angiver, hvem den er rettet til, er den kun bindende for disse.

Henstillinger og udtalelser er ikke bindende.”

Forordninger udformes med en hensigt om at skabe en identisk lovgivning i medlemsstaterne. Forordningerne er derfor en del af den gældende ret i medlemsstaterne og bindende uden, at nogen gennemførelsesforanstaltninger eller implementeringer finder sted.³⁵

For direktiver gælder, at disse er bindende i forhold til direktivets tilsigtede mål. Direktiver skal, i modsætning til forordninger, implementeres i medlemsstaternes nationale ret. Et direktiv

³⁰ Traktaten om Den Europæiske Union (TEU), artikel. 13, stk. 1

³¹ Jf. Karsten Engsig Sørensen og Jens Hartvig Danielsen. *EU-Retten*. 2019. side 64

³² Jf. Karsten Engsig Sørensen og Jens Hartvig Danielsen. *EU-Retten*. 2019. side 64

³³ Jf. Karsten Engsig Sørensen og Jens Hartvig Danielsen. *EU-Retten*. 2019. side 103

³⁴ Jf. Traktaten om Den Europæiske Unions Funktionsmåde, artikel 288

³⁵ Jf. Karsten Engsig Sørensen og Jens Hartvig Danielsen. *EU-Retten*. 2019. side 104

er først bindende i en given medlemsstat og har dermed først virkning, når direktivet er implementeret i den nationale ret. Når direktivet er implementeret, er det den nationale regel der anvendes som lovgrundlag ved tvister mellem myndighederne og borgerne.³⁶

Jf. TEUF art. 288 er afgørelser ligeledes bindende i alle enkeltheder. Hvis en afgørelse er adresseret til en privat, vil afgørelsen have direkte virkning i national ret. Er en afgørelse adresseret til en medlemsstat, har afgørelsen virkning i medlemsstaternes nationale ret på samme betingelser som for direktiver.³⁷

Det fremgår af TEUF art. 267, at EU-Domstolen har kompetence til at afgøre præjudicielle spørgsmål. Præjudicielle spørgsmål vedrører sager, hvor de nationale domstole anmoder EU-Domstolen om at afgøre spørgsmål vedrørende fortolkningen af EU-retten. EU-Domstolens afgørelse er ikke en afgørelse af den nationale retssag, men lægges til grund for dennes afgørelse.³⁸ EU-Domstolens afgørelser af præjudicielle spørgsmål udgør en væsentlig retskildeværdi, da disse giver udtryk for EU-Domstolens fortolkning af gældende ret.³⁹ EU-Domstolens præjudicielle afgørelser er derfor vigtige retskilder for nærværende afhandling, i forhold til afhandlingens analyse og fortolkning af gældende ret.

I forbindelse med EU-Domstolens afgørelse af præjudicielle spørgsmål bistås EU-Domstolen af Generaladvokaterne.⁴⁰ Generaladvokatens opgave er upartisk og uafhængigt at fremsætte forslag til EU-Domstolens præjudicielle spørgsmål.⁴¹ Da Generaladvokatens forslag til afgørelser blot er forslag, er de ikke bindende for EU-Domstolen. Dette medfører, at deres retskildeværdi er begrænset.⁴² Generaladvokatens forslag til afgørelser vil dog blive inddraget i nærværende afhandling, da Generaladvokatens forslag ofte inddrager flere problemstillinger og synspunkter, end EU-Domstolens endelige dom.

2.2 De nationale retskilder

I den nationale ret er Grundloven⁴³ den højst rangerende lov og denne går forud for andre love, afgørelser, styresignaler og bekendtgørelser.⁴⁴ Af Grundlovens § 43, 1. pkt. fremgår det at *“ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov”*. Dette inkluderer ligeledes moms, hvorfor myndighederne i Danmark ikke har mulighed for at pålægge moms, uden dette reguleres af en lov.

³⁶ Jf. Dennis Ramsdahl Jensen. *Merværdiafgiftspligten - En analyse af den afgiftspligtige transaktion*. 2003. side 19 og Karsten Engsig Sørensen og Jens Hartvig Danielsen. *EU-Retten*. 2019. side 107-106

³⁷ Jf. Karsten Engsig Sørensen og Jens Hartvig Danielsen. *EU-Retten*. 2019. side 111

³⁸ Folketinget, EU-Oplysningen. *Præjudicielle spørgsmål*

³⁹ Jf. Casper Bjerregaard Eskildsen. *Strukturneutralitet i Momssystemet*. 2012. side 11; Og Henrik Steensgaard. *Fradragsret for merværdiafgift*. 2004. side 17.

⁴⁰ Jf. Casper Bjerregaard Eskildsen. *Strukturneutralitet i Momssystemet*. 2012. side 11; Og Henrik Steensgaard. *Fradragsret for merværdiafgift*. 2004. side 18

⁴¹ Jf. Traktaten om Den Europæiske Unions Funktionsmåde, art. 252

⁴² Jf. Casper Bjerregaard Eskildsen. *Strukturneutralitet i Momssystemet*. 2012. side 11; Og Henrik Steensgaard. *Fradragsret for merværdiafgift*. 2004. side 18

⁴³ Jf. lov nr. 169 af 6. maj 1953, Danmarks Riges Grundlov (Grundloven).

⁴⁴ Jf. Aage Michelsen, Steen Askholt, Jane Bolanger, Liselotte Madsen, Anders Nørgaard Laursen og Inge Langhave Jeppesen. *Lærebog om indkomstskat*. 2017. side 128.

I den nationale ret er momsretten reguleret gennem momsloven⁴⁵ og momsbekendtgørelsen⁴⁶, som er implementeret i dansk ret på baggrund af momssystemdirektivet.

Ud over momsloven og momsbekendtgørelsen udgøres det nationale retskilde materiale primært af forarbejderne til momsloven, national retspraksis fra Højesteretten og administrativ praksis fra Landsskatteretten samt styresignaler og cirkulærer.⁴⁷

2.3 Samspillet mellem EU-ret og National ret

Som beskrevet ovenfor er EU-retten karakteriseret ved, at medlemsstaterne ikke selv kan afgøre hvordan traktaterne og retsvirkningerne, som kan udledes af traktaterne, skal inkorporeres i den nationale lovgivning. EU-retten stiller krav til gennemførelsen i den nationale ret samt hvilke retsakter der er direkte gældende i de nationale retssystemer. Når en lov er gennemført i den nationale lovgivning, støttes der som udgangspunkt alene ret i denne.⁴⁸ Dette betyder, at der ved implementering af momssystemdirektivet i den danske ret, som udgangspunkt skal støttes ret i de danske bestemmelser. Implementeringen i den danske lovgivning betyder dermed, at momssystemdirektivet som udgangspunkt kun har betydning i forhold til fortolkningen af den danske lovgivning.

Da direktiver ikke har direkte virkning, men skal implementeres i national ret, kan det ske, at EU-retten ikke får den tilsigtede virkning i den nationale ret. For at imødekomme konflikter mellem EU-retten og den nationale ret, har EU-Domstolen udviklet nogle grundlæggende retsprincipper, hvis mål er at regulere EU-rettens virkning i den nationale ret. Disse retsprincipper omhandler princippet om EU-rettens forrang og umiddelbare anvendelighed, fortolkningspligten og princippet om tilbagebetaling af afgifter opkrævet i strid med EU-retten.⁴⁹

Hvis momssystemdirektivet ikke er korrekt implementeret i den nationale lovgivning, kan dette betyde, at det kan være mere fordelagtigt for virksomheder at påberåbe sig bestemmelserne i momssystemdirektivet, frem for bestemmelserne implementeret i den nationale lovgivning.

I sådanne tilfælde vil virksomheder kunne støtte ret på momssystemdirektivet bestemmelser, såfremt disse er umiddelbart anvendelige.⁵⁰

Det er fastslået af Domstolen, at der er pligt til EU-konform fortolkning af national ret. Dette betyder, at Danmark og de øvrige medlemslande, har pligt til at tolke national lovgivning i overensstemmelse med reglerne i EU-retten.⁵¹

⁴⁵ Jf. lovbekendtgørelse nr. 1021 af 26. september 2019 om merværdiafgift. Herefter henvist til som *momsloven*

⁴⁶ Jf. bekendtgørelse nr. 808 af 30. juni 2015 om merværdiafgift. Herefter henvist til som *momsbekendtgørelsen*

⁴⁷ Jf. Dennis Ramsdahl Jensen. *Merværdiafgiftspligten - En analyse af den afgiftspligtige transaktion*. 2003. side 24

⁴⁸ Jf. Dennis Ramsdahl Jensen. *Merværdiafgiftspligten - En analyse af den afgiftspligtige transaktion*. 2003. side 27.

⁴⁹ Jf. Karsten Engsig Sørensen og Jens Hartvig Danielsen. *EU-Retten*. 2019. side 150.

⁵⁰ Jf. Dennis Ramsdahl Jensen. *Merværdiafgiftspligten - En analyse af den afgiftspligtige transaktion*. 2003. side 28.

⁵¹ Jf. Karsten Engsig Sørensen og Jens Hartvig Danielsen. *EU-Retten*. 2019. side 161.

2.4 Fritagelser i momssystemet

Udgangspunktet i momssystemdirektivet er, at levering af varer og levering af tjenesteydelser er afgiftspligtige transaktioner.⁵²

Der er overordnet set tre grunde til, at der er implementeret fritagelser i momssystemet. Det er fritagelser, hvor det er hensigtsmæssigt at gøre transaktioner billigere, da det er af almen interesse for borgerne. Fritagelser for transaktioner, som er vanskelige at håndtere i et momssystem, da vederlaget for transaktionerne er svære, hvis ikke umulige, at opføre. Og et ønske om at gøre momsen mere progressiv, idet momssystemet kan anses som værende en degressiv beskatning.⁵³

I et momssystem, vil udgangspunktet være, at man ønsker så mange transaktioner som muligt omfattet af momspligten. Dette skyldes, at fritagelser giver anledning til usikkerhed om, hvorvidt en given transaktion er omfattet af fritagelsen eller ej. Fritagelser er svære at komme af med igen og der er risiko for kumulative effekter, så snart der er fritagelser. Disse kumulative effekter kaldes også for "*the cancer of VAT*."⁵⁴

At udgangspunktet i momssystemdirektivet er, at indtjent omsætning fra salg af varer og tjenesteydelser er afgiftspligtigt betyder, at de lovhjemlede fritagelser er undtagelser til udgangspunktet i momssystemdirektivet. Dette betyder, at bestemmelserne om fritagelser skal fortolkes indskrænkende.⁵⁵

Kapitel 3: Momsmæssig regulering af salg af fast ejendom

Som det fremgår af kapitel 1, er problemstillingen ved den momsmæssige behandling ved levering af fast ejendom, sontringen mellem hvornår en given transaktion skal kvalificeres som et momspligtigt salg af byggegrunde eller et moms fritaget salg af fast ejendom.

I nærværende afsnit vil bestemmelserne i vedrørende levering af fast ejendom blive gennemgået.

3.1 Retlig regulering

Som tidligere nævnt er momsloven og momsbekendtgørelsen implementeret i den nationale ret på baggrund af momssystemdirektivet, hvorfor der først vil blive redegjort for bestemmelserne i EU-retten.

⁵² Jf. Rådets direktiv af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem artikel 14 og artikel 24.

⁵³ Jf. Henrik Steensgaard. *Fradragsret for merværdiafgift*. 2004. side 74-75

⁵⁴ Jf. Henrik Steensgaard. *Fradragsret for merværdiafgift*. 2004. side 54

⁵⁵ Jf. Henrik Steensgaard. *Fradragsret for merværdiafgift*. 2004. side 73

3.1.1 Momssystemdirektivet

I momssystemdirektivet reguleres den momsmæssige behandling af transaktioner vedrørende fast ejendom og byggegrunde af artikel 135, stk. 1, litra j og litra k. Disse lyder som følgende:

Artikel 135,

Stk. 1. Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

(...)

j) levering af bygninger eller dele heraf med tilhørende jord bortset fra levering omhandlet i artikel 12, stk. 1, litra a

k) levering af ubebygget fast ejendom bortset fra de i artikel 12, stk. 1, litra b, nævnte byggegrunde⁵⁶

Artikel 135 momsfratager dermed levering af bygninger eller dele heraf med tilhørende jord og levering af ubebygget fast ejendom, bortset fra de i artikel 12, stk. 1, litra a og litra b nævnte leveringer og byggegrunde.

Momssystemdirektivets artikel 12 lyder som følger:

Artikel 12,

Stk. 1. Medlemsstaterne kan som afgiftspligtig person anse enhver, der lejlighedsvis udfører en transaktion henhørende under de i artikel 9, stk. 1, andet afsnit, omhandlede former for virksomhed og især en enkelt af følgende transaktioner:

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

b) levering af en byggegrund.⁵⁷

Det kan dermed konkluderes, at medlemsstaterne, jævnfør momssystemdirektivet, skal fritage levering af bygninger eller dele heraf med tilhørende jord, bortset fra levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord inden første indflytning. Dette betyder, at nye bygninger ikke er omfattet af fritagelsen i momssystemdirektivets art. 135, stk. 1, litra j. Derudover kan det konkluderes, at medlemsstaterne skal momsfratage transaktioner med levering af ubebygget fast ejendom, bortset fra levering af byggegrunde.

Det kan derudover konstateres, at en bygning eller dele heraf med tilhørende jord, betragtes som en ny bygning, hvis der sker leveringen inden første indflytning.

⁵⁶ Jf. Rådets direktiv af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem artikel 135, stk. 1, litra j og litra k

⁵⁷ Jf. Rådets direktiv af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem artikel 12, stk. 1, litra a og litra b

Af artikel 12, stk. 2 fremgår det, at der ved begrebet “bygning” forstås enhver grundfast konstruktion. Derudover giver momssystemdirektivet medlemsstaterne bemyndigelse til at anvende andre kriterier end første indflytning.⁵⁸

Det fremgår ligeledes af stk. 3, at der ved begrebet “byggegrunde” forstås grunde, hvad enten de er eller ikke er byggemodnet, så længe medlemsstaterne betragter dem som byggegrunde.

3.1.2 Implementering i dansk lovgivning

Som det fremgår af indledningen, var al levering af fast ejendom fritaget for moms frem til 2011, hvor lov nr. 520 af 12. juni 2009 trådte i kraft.⁵⁹ Efter de dagældende bestemmelser skulle der dermed ikke pålægges moms på nogen former for levering af bygninger og byggegrunde. Forskellen mellem momssystemdirektivet og den dagældende momsfrigørelse for levering af fast ejendom i momsloven skyldes, at Danmark havde anvendt muligheden i momssystemdirektivets bilag X, del B, stk. 9, hvor medlemsstaterne kan fritage transaktioner med “*levering af bygninger eller dele af bygninger med tilhørende jord inden første indflytning samt af byggegrunde omhandlet i artikel 12*”.

Med ikrafttrædelsen af lov nr. 520 den 1. januar 2011, blev der indført momspligt for levering af en ny bygning eller en ny bygning med tilhørende jord og byggegrunde. Ophævelsen af fritagelsen betød, at de nationale regler i momsloven blev bragt i overensstemmelse med underliggende bestemmelser på området i momssystemdirektivet.

I momsloven reguleres den momsmæssige behandling af transaktioner vedrørende fast ejendom og byggegrunde af § 13, stk. 1, nr. 9. Denne har følgende ordlyd:

§ 13, stk. 1

Følgende varer og ydelser er fritaget for afgift:

(...)

9) Levering af fast ejendom. Fritagelsen omfatter dog ikke:

- a) Levering af en ny bygning eller en ny bygning med tilhørende jord.*
- b) Levering af en byggegrund, uanset om den er byggemodnet, og særskilt levering af en bebygget grund.⁶⁰*

Momsloven fritager dermed levering af fast ejendom, som ikke omfatter levering af nye bygninger eller nye bygninger med tilhørende jord, samt levering af byggegrunde og særskilt levering af bebyggede grunde.

Momslovens bestemmelser vedrørende fast ejendom og byggegrunde er dermed af en anderledes opbygning end momssystemdirektivets bestemmelser. Momssystemdirektivet fastslår i art. 135, stk. 1, litra j og k, hvilke transaktioner med fast ejendom der er fritaget for moms og i art.

⁵⁸ Som f.eks. perioden mellem dagen for bygningens færdiggørelse og dagen for første levering, eller perioden mellem dagen for første indflytning og dagen for senere levering, dog betinget af, at disse perioder ikke overstiger henholdsvis fem og to år jf. momssystemdirektivets art. 12, stk. 2.

⁵⁹Jf. Lov nr. 520 af 12. juni 2009 om ændring af lov om merværdiafgift og lov om afgift af lønsum m.v.

⁶⁰ Jf. lovbekendtgørelse nr. 1021 af 26. september 2019 om merværdiafgift § 13, stk. 1

12, stk. 1 litra a og b fastslår hvilke transaktioner der skal anses som momspligtige. At bestemmelserne i forbindelse med implementeringen i national ret er samlet i én bestemmelse i momsloven, medfører dog ikke, at en afgiftspligtig person får en anden retsstilling, ved anvendelse af bestemmelserne i momsloven.

Hvad der forstås ved begreberne anvendt i momslovens § 13, stk. 1, nr. 9 uddybes i momsbekendtgørelsens kapitel 11.⁶¹ Ved en bygning forstås jf. momsbekendtgørelsens § 54 "*grundfaste konstruktioner, som er færdiggjorte til det formål, de er bestemt til.*" Derudover anses levering af dele af en sådan bygning også for at være levering af en bygning. Det kan dermed konkluderes, at der, for de i ML § 13, stk. 1, nr. 9 omhandlende bygninger, skal være tale om grundfaste konstruktioner og at disse skal være færdiggjorte til deres bestemte formål. Momsbekendtgørelsen indskrænker ikke yderligere, hvad definitionen af en grundfast konstruktion omfatter.

I overensstemmelse med momssystemdirektivets artikel 12, stk. 2 defineres en ny bygning i momsloven, som en ny bygning, inden første indflytning jf. momsbekendtgørelsens § 54, stk. 2. Derudover udvides definitionen i national lovgivning til også at omfatte bygninger "*på dagen for første levering efter indflytning, hvis leveringen sker mindre end 5 år efter dagen for bygningens færdiggørelse. Ved anden og efterfølgende leveringer, der sker inden for 5 år fra bygningens færdiggørelse, er bygningen også ny, hvis leveringen sker inden bygningen har været i brug ved indflytning i en periode på 2 år, og første levering er omfattet af momslovens § 29.*"⁶²

Man har dermed, på nationalt plan, udnyttet momssystemdirektivets bemyndigelse jf. art. 12, stk. 2, pkt. 3, til at anvende andre kriterier til at fastlægge definitionen af en ny bygning.

Udover ovenstående, anses en bygning også som en ny bygning inden første indflytning, hvis der i væsentligt omfang er udført til- eller ombygningsarbejde på bygningen jf. momsbekendtgørelsens § 55.⁶³

Definitionen af en byggegrund fastsættes i momsbekendtgørelsens jf. § 56. Herudfra forstås en byggegrund som "*et ubebygget areal, som efter lov om planlægning eller forskrifter udstedt i medfør heraf er udlagt til formål, som muliggør opførelse af bygninger*". For at der er tale om en byggegrund, skal der dermed være tale om et ubebygget areal, som muliggør opførelsen af en bygning.

⁶¹ Jf. bekendtgørelse nr. 808 af 30. juni 2015 om merværdiafgift.

⁶² Momslovens § 29 vedrører leverancer af varer og ydelser mellem interesseforbundne parter.

⁶³ Dette gør sig ligeledes gældende for en bygning for første levering af bygningen efter indflytning, når leveringen sker mindre end 5 år efter dagen for til-/ombygningens færdiggørelse. Ved anden og efterfølgende leveringer, der sker inden for 5 år fra bygningens færdiggørelse, er bygningen også ny, hvis leveringen sker inden bygningen har været i brug ved indflytning i en periode på 2 år, og første levering er omfattet af momslovens § 29

Kapitel 4: EU-Domstolens praksis

I nærværende kapitel vil det blive analyseret, hvad der er gældende ret, for salg af grunde med bygninger bestemt til nedrivning, på baggrund af EU-Domstolens praksis.

EU-Domstolen har i 3 sager truffet afgørelser vedrørende sondringen mellem byggegrunde og bebygget fast ejendom, som er centrale i forhold til besvarelsen af problemstillingerne behandlet i nærværende afhandling. Dette gælder sag C-461/08 Don Bosco Onroerend Goed BV⁶⁴, sag C-543/11 Woningstichting Maasdriel⁶⁵ og sag C-71/18 KPC Herning⁶⁶. Der er i alle 3 sager tale om præjudicielle afgørelser, hvoraf Don Bosco og Maasdriel er forelæggelser fra Holland og KPC Herning er en præjudiciel forelæggelse fra Danmark.

Den seneste forelæggelse, KPC Herning, blev afsagt den 4. september 2019. Denne afgørelse har medført en ændring i dansk administrativ praksis vedrørende den momsmæssige behandling af salg af bygninger bestemt til nedrivning.

Den afsagte dom har medført, at Skattestyrelsen har udstedt et styresignal omkring denne praksisændring⁶⁷, som er blevet en del af Den Juridiske Vejledning.⁶⁸

Da der er tale om en forholdsvis ny praksis, kan der være tvivl om, hvordan gældende ret skal fortolkes. For at analysere dette vil der i analysen blive gennemgået domspraksis, administrativ praksis samt lovgivning, for at finde frem til hvilke parametre, der er afgørende i vurderingen af, hvorvidt der er tale om en gammel bygning med tilhørende jord eller en byggegrund og dermed hvordan gældende ret for bygninger bestemt til nedrivning skal fortolkes. I nærværende kapitel vil analysen tage udgangspunkt i retspraksis fra EU-Domstolen.

4.1 Don Bosco, sag C-461/08

EU-Domstolens afgørelse vedrørende Don Bosco er som nævnt ovenfor en forelæggelse fra de Holland myndigheder. Sagen omhandlede hvorledes der er tale om et salg af en gammel bygning og dermed en momsfristaget overdragelse eller en byggegrund og dermed en momspligtig overdragelse.

Don Bosco sagen omhandlede en overdragelse fra Stichting Leusderend⁶⁹ af en, på aftaletidspunktet, bebygget grund til Don Bosco. På grunden stod der to gamle bygninger, som Don Bosco ønskede at nedrive for at kunne bygge nyt på den frigjorte grund.⁷⁰ Med henblik på dette ønske, aftalte Don Bosco og sælger, at sælger skulle stå for at indhente tilladelse til nedrivningen, samt indgå en aftale om nedrivningen med en entreprenør. Dette skulle gøres for sælgers

⁶⁴ sag C-461/08, Don Bosco Onroerend Goed BV, dom af 19. november 2019. Herefter henvist til som *Don Bosco*

⁶⁵ sag C-543/11, Woningstichting Maasdriel, dom af 17. januar 2017. Herefter henvist til som *Maasdriel*

⁶⁶ sag C-71/18, KPC Herning, dom af 4. september 2019. Herefter henvist til som *KPC Herning*

⁶⁷ Jf. SKM2020.238.SKTST

⁶⁸ Den Juridiske Vejledning 2021-1, D.A.5.9.5. Momspligt ved levering af byggegrunde - *Grunde med bygninger bestemt til nedrivning*

⁶⁹ Stichting Leusderend - Herefter benævnt *sælger* i nærværende afsnit

⁷⁰ Jf. Don Bosco, præmis 11, 1. pkt.

regning.⁷¹ I aftalen mellem Don Bosco og sælger blev det aftalt, at de omkostninger som sælger havde i forbindelse med nedrivningen skulle overføres til Don Bosco ved en forhøjelse af købsprisen på et tilsvarende beløb som nedrivningen havde kostet sælger.⁷²

Entreprenøren begyndte nedrivningen af de to ældre bygninger om morgenen den 30. september 1999. Senere samme dag blev grunden leveret til Don Bosco. Allerede på dette tidspunkt var flere elementer klargjort til nedrivning og dele af murværket var allerede fjernet.⁷³ Nedrivningen var dermed påbegyndt på leveringstidspunktet.

Efter erhvervelsen modtog Don Bosco en efteropkrævning af overdragelsesafgift⁷⁴ fra afgiftsmyndigheden. Don Bosco var uenig i, at en sådan afgift skulle betales, da en momspligtig overdragelse ville medføre, at overdragelsen var fritaget for overdragelsesafgiften. Don Bosco ønskede således, at overdragelsen var momspligtig, således Don Bosco kunne undgå overdragelsesafgiften.⁷⁵

Uenigheden mellem Don Bosco og afgiftsmyndigheden førte til, at afgiftsmyndighederne fremlagde det præjudicielle spørgsmål til EU-Domstolen, som skulle tage stilling til, om salget af grunden med de to bygninger var momspligtigt eller momsfritaget på baggrund af tolkningen af det dagældende sjette direktiv.⁷⁶

I EU-Domstolens afgørelse blev der lagt vægt på, at sælger både leverede grunden og nedrivningen, hvorfor der skulle tages udgangspunkt i principperne om komplekse transaktioner.⁷⁷ Dette betød, at kvalifikationen af overdragelsen skulle foretages ud fra en vurdering af om transaktionerne (levering af en vare i form af overdragelsen af den faste ejendom og levering af en ydelse i form af nedrivningsydelser vedrørende bygningerne på grunden) skulle ses som en samlet transaktion eller som to uafhængige transaktioner.

Her fastslog EU-Domstolen, at transaktionerne skulle anses som en samlet transaktion grundet, at det økonomiske formål med transaktionerne var at levere en byggegrund, som var klar til, at Don Bosco kunne opføre nye bygninger. Dermed hørte leveringen af grunden og nedrivningen sammen, hvorfor det ville være kunstigt at opdele transaktionerne.⁷⁸ Der blev i den forbindelse også lagt vægt på, at transaktionerne havde overlappet hinanden i og med, at nedrivningen var påbegyndt, men ikke færdiggjort, ved levering af grunden. Dette anvendte EU-Domstolen ligeledes som argumentation for, at transaktioner skulle ses som en samlet transaktion.

EU-Domstolen slog i præmis 40 fast, at levering af en byggegrund hvor der på leveringstidspunktet står en gammel bygning som skal rives ned samt, at nedrivningen før leveringen er påbegyndt, skal anses som en samlet transaktion og dermed levering af en ubebygget grund, uanset hvor langt arbejdet med nedrivningen er fremskreden ved tidspunktet for leveringen.⁷⁹

⁷¹ Jf. Don Bosco, præmis 11, 2. pkt.

⁷² Jf. Don Bosco, præmis 11, 3. pkt.

⁷³ Jf. Don Bosco, præmis 13 til 14

⁷⁴ I Hollandsk ret pålægges overdragelsesafgift ved erhvervelser af fast ejendom, beregnet på baggrund af salgsprisen. For at undgå dobbelt afgiftspåleggelse fritages erhvervelse af fast ejendom i for overdragelsesafgift, hvis der pålægges moms ved erhvervelsen. Levering af en byggegrund pålægges dermed moms. Levering af en ubebygget grund som er momsfritaget, pålægges dermed afgift ved erhvervelsen.

⁷⁵ Jf. Don Bosco, præmis 16 til 17

⁷⁶ Jf. Don Bosco, præmis 24

⁷⁷ Jf. Don Bosco, præmis 34, jf. præmis 32

⁷⁸ Jf. Don Bosco, præmis 39

⁷⁹ Jf. Don Bosco, præmis 40

Ud fra Don Bosco afgørelsen kan det udledes, at det økonomiske formål med overdragelsen er et afgørende parameter i vurderingen af kvalifikationen af overdragelsen. Da det økonomiske formål, for både køber og sælger, var at levere en byggegrund, var den økonomiske virkelighed, at der blev leveret en byggegrund og dermed ikke gamle bygninger med tilhørende jord. At der som udgangspunkt skal tages højde for den økonomiske virkelighed, er i overensstemmelse med den øvrige praksis fra EU-Domstolen. Dette er eksempelvis statueret i sag C-260/95, DFDS, præmis 23, hvor EU-Domstolen formulerer følgende: *“det er et grundlæggende kriterium ved anvendelsen af det fælles momssystem, at der tages hensyn til den økonomiske virkelighed.”*⁸⁰

Da sælger stod for nedrivningen samt, at denne var påbegyndt inden levering af grunden til Don Bosco, blev det vurderet, at der var tale om en blandet transaktion således, at der i realiteten, den økonomiske virkelighed, blev leveret en byggegrund.

Det afgørende for udfaldet af Don Bosco sagen var dermed, at sælger var involveret i nedrivningen, da dette medførte, at der var tale om en blandet transaktion og dermed en levering af en byggegrund.

Havde køber selv nedrevet bygningerne, kunne leveringen og nedrivningen sandsynligvis adskilles, hvorfor det antageligvis ville blive vurderet, at der blev leveret en grund med gammel bygning og hermed en momsfritaget transaktion. Hermed vil det på baggrund af Don Bosco kunne konkluderes, at der i de tilfælde hvor det på forhånd har været aftalt, at sælger skulle forestå nedrivningen, vil transaktionen kunne kvalificeres som levering af byggegrund.

Dette betyder dog ikke, at dommen nødvendigvis kan bruges modsætningsvis således, at der i alle situationer, hvor det ikke på forhånd er aftalt hvem der skal forestå nedrivningen, vil blive kvalificeret, at leveringen omfatter en gammel bygning. Det er derfor, på baggrund af Don Bosco afgørelsen, stadig et ubesvaret spørgsmål, om de tilfælde hvor sælger ikke har været medvirken til nedrivningen, kan blive anset som byggegrund, men hvor det på forhånd er fastlagt, at købers hensigt er at nedrive bygningerne.

Tvivlsspørgsmålet om, hvilken rolle købers hensigt spiller, i forhold til kvalificeringen af leveringer af grunde med gamle bygninger bestemt til nedrivning, kan belyses nærmere i den nedenfor beskrevne afgørelse fra EU-Domstolen; sag C-542/11, Maasdriel.

Det kan ud fra Don Bosco afgørelsen konkluderes at følgende er afgørende parametre, som EU-Domstolen tillægger vægt i forbindelse med kvalificeringen og sondringen mellem levering af grund med gamle bygninger og byggegrunde:

- Den økonomiske virkelighed, herunder hvorvidt hovedelementet af leveringen er grunden eller bygningerne jf. præmis 29
- Hvorvidt leveringen og nedrivningen er uafhængige af hinanden eller skal ses som én samlet transaktion jf. præmis 39 og 40
- Sælgers involvering i nedrivningen jf. præmis 22

Dommen fastlægger ikke om købers hensigt med grunden har betydning i de tilfælde hvor sælger ikke er medvirken til nedrivningen.

⁸⁰ Jf. sag C-260/95, DFDS A/S, præmis 23. Sagen omhandler leveringssted for ydelser, hvor en dansk virksomhed gennem en dattervirksomhed solgte rejseydelser i England. EU-retten omkvalificerede i dommen dattervirksomheden til et fast driftssted, hvorfor der skulle betales afgift i England. Udfaldet af dommen blev begrundet i, at dette ville afspejle den økonomiske virkelighed.

4.2 Woningstichting Maasdriel, sag C-543/11

En anden forelæggelse fra de Hollandske myndigheder til EU-Domstolen er sagen C-543/11, Woningstichting Maasdriel. Sagen omhandlede spørgsmålet om, hvorvidt parternes hensigt med en overdraget bebygget grund, kunne være et afgørende parameter i kvalificeringen af, om der var tale om en overdragelse af en momspligtig byggegrund jf. momssystemdirektivets artikel 12, stk. 1, litra b eller moms fritaget ubebygget fast ejendom jf. momssystemdirektivets artikel 135, stk. 1, litra k.

Maasdriel Kommune indgik den 13. november 2006 købsaftale med Woningstichting vedrørende salg af et grundstykke. På daværende tidspunkt var grundstykket bebygget med en bygning, som blev anvendt til bibliotek samt en offentlig tilgængelig asfalteret parkeringsplads.⁸¹

Det var aftalt mellem parterne, at *“overdragelsen af det købte skal ske i byggemoden stand”*, da Woningstichting havde til hensigt, at der skulle opføres boliger på arealet. Parterne havde ligeledes aftalt, at Maasdriel skulle stå for nedrivningen af den eksisterende bygning samt fjernelse af den asfalterede parkeringsplads. Maasdriel kunne, i henhold til aftalen, forhøje prisen for grunden med de afholdte udgifter til nedrivningsarbejdet.⁸²

Ved overdragelsens til Woningstichting den 2. marts 2007 var biblioteksbygningen fuldstændig nedrevet, mens den asfalterede parkeringsplads endnu ikke var fjernet og den var desuden fortsat i brug.⁸³ Ved leveringen betalte Woningstichting moms til Maasdriel, i tro om, at det overdragede var en byggegrund hvorfor der skulle svares moms af transaktionen og dermed ikke overdragelsesafgift.⁸⁴

Efter erhvervelsen af grunden modtog Woningstichting en efteropkrævning af overdragelsesafgift, da de hollandske afgiftsmyndigheder var af den opfattelse, at leveringen omhandlede en ubebygget grund, som var moms fritaget. Woningstichting var omvendt af den overbevisning, at der var tale om en byggegrund, som var momspligtig.⁸⁵

Afgiftsmyndighedernes opfattelse af, at transaktionen omhandlede moms fritaget ubebygget fast ejendom skyldes, at transaktionen ikke kunne indeholdes i den hollandske definition af en byggegrund. Jævnfør hollandsk lovgivning var der først tale om en byggegrund, når der var sket byggemodning.⁸⁶ Nedrivning af den eksisterende bygning samt fjernelse af parkeringspladsen kunne ikke betragtes som byggemodning, selvom parterne havde til hensigt at bebygge det frigjorte areal. Grunden kunne derfor ikke betragtes som en byggegrund.⁸⁷

⁸¹ Jf. Maasdriel, præmis 8

⁸² Jf. Maasdriel, præmis 9

⁸³ Jf. Maasdriel, præmis 11

⁸⁴ Jf. Maasdriel, præmis 13

⁸⁵ Jf. Maasdriel, præmis 14

⁸⁶ Af den dagældende hollandske lovgivning skulle byggegrunde forstås som enhver ubebygget grund: *“på hvilken der finder eller har fundet arbejde sted, med hensyn til hvilken der er truffet foranstaltninger, der udelukkende tjener grunden, på hvis omgivende arealer der træffes eller er truffet foranstaltninger, eller med hensyn til hvilken der er udstedt en byggetilladelse med henblik på bebyggelse af grunden.”*

⁸⁷ Jf. Maasdriel, præmis 16

Uenigheden mellem Woningstichting og afgiftsmyndigheden førte til, at Hoge Raad der Nederlanden⁸⁸ fremlagde det præjudicielle spørgsmål til EU-Domstolen, som skulle tage stilling til, om salget af grunden med den, på overdragelsestidspunktet, nedrevne bygning samt parkeringsplads var momspligtig eller momsfritaget på baggrund af fortolkningen af bestemmelserne i momssystemdirektivet. Det konkrete spørgsmål omhandlede hvorvidt momssystemdirektivets artikel 135, stk. 1, litra k skulle fortolkes således, at en transaktion omhandlende levering af en ubebygget grund, der er opstået som følge af nedrivning af en eksisterende bygning, er momsfritaget, selvom der på leveringstidspunktet ikke er sket byggemodning, men grunden er beregnet til at blive bebygget.⁸⁹

Den hollandske regering var modstander af, at der ved vurdering af om transaktionen omhandlede ubebygget fast ejendom eller en byggegrund blev lagt vægt på parterne hensigter, da der efter hollandsk ret ikke var foretaget nogen byggemodning. Woningstichting samt Europa-Kommissionen var derimod af den opfattelse, at definitionen af byggegrunde i den hollandske lovgivning var for restriktiv.⁹⁰

EU-Domstolen fastslog, at de anvendte udtryk i fritagelserne skal fortolkes strengt, da fritagelserne er undtagelser til momsrettens generelle princip om, at der skal opkræves moms på enhver levering af goder eller tjenesteydelser, som opfylder betingelserne for at være afgiftspligtige leverancer. Derudover fastslog EU-Domstolen, at fortolkningen af udtrykkene skal være forenelig med formålene med fritagelserne. Medlemslandenes kompetence til at definere begrebet "*byggegrund*" må dermed ikke anvendes på en sådan måde, at bestemmelserne fratages deres virkning.⁹¹

EU-Domstolen fastslår, i dommens præmis 30, at medlemslandenes ved fastlæggelse af den nationale definition af "*byggegrunde*" er forpligtet til at iagttage momssystemdirektivets formål med bestemmelserne, hvorefter formålet er "*udelukkende at momsfritage leveringer af ubebyggede grunde, der ikke er bestemt til at tjene til opførelse af en bygning*".⁹²

EU-Domstolen fastslår yderligere, at alle ubebyggede grunde, der er bestemt til at blive bebygget, skal omfattes af den nationale definition, for at overholde princippet om afgiftsneutralitet. EU-Domstolen bemærker derudover, at parternes erklærede hensigt i forhold til betaling af moms i forbindelse med transaktionen, ligeledes skal tages i betragtning i den samlede vurdering. Dette skal dog kunne understøttes af objektive beviselementer.⁹³

I sagens forelæggelse var det ubestridt, at der på leveringstidspunktet var foretaget nedrivningsarbejde, med det formål at opføre nye bygninger på det fritlagte areal på grunden.⁹⁴

På baggrund heraf fastslog EU-Domstolen, at det tilkommer retten at foretage en samlet vurdering af transaktionens omstændigheder, herunder også parternes hensigter med transaktionen, når der skal træffes afgørelse om, hvorvidt transaktionen vedrører en "*byggegrund*". Det er dog med betingelse af, at parternes hensigter kan understøttes af objektive beviselementer.⁹⁵

⁸⁸ Den hollandske Højesteret

⁸⁹ Jf. Maasdriel, præmis 22

⁹⁰ Jf. Maasdriel, præmis 23 og præmis 24

⁹¹ Jf. Maasdriel, præmis 25

⁹² Jf. Maasdriel, præmis 30. Se ligeledes Don Bosco, præmis 43

⁹³ Jf. Maasdriel, præmis 31 og præmis 32

⁹⁴ Jf. Maasdriel, præmis 34

⁹⁵ Jf. Maasdriel, præmis 35 og præmis 36

På baggrund af ovenstående kan det dermed konkluderes, at samtlige ubebyggede grunde, som har til formål at blive anvendt som byggegrund, skal være indeholdt i den nationale definition af en “byggegrund”. Dette medfører, at alle grunde, som har til formål at tjene som byggegrund, skal omfattes af momspligten i momssystemdirektivets artikel 12, stk. 1, litra b. Det kan ligeledes konkluderes, at parternes hensigter, som understøttes af objektive beviseligheder, skal tages i betragtning ved vurdering af, om en transaktion vedrører en byggegrund.

Det kan det ud fra Maasdriel afgørelsen konkluderes, at følgende er afgørende parametre, som EU-Domstolen tillægger vægt i forbindelse med kvalificeringen og sondringen mellem levering af en ubebygget grund og byggegrunde:

- Nedrivningsarbejdet er påbegyndt med det formål at frigøre arealet til ny bebyggelse jf. præmis 34
- Parternes erklærede hensigt med transaktionen, når denne kan understøttes af objektive beviseligheder jf. præmis 35 og 36

EU-Domstolen har dermed afsagt dom i forhold til det konkrete præjudicielle spørgsmål vedrørende sondringen mellem ubebygget fast ejendom og byggegrund. Parametrene i denne afgørelse bør dermed ikke umiddelbart have direkte betydning i sondringen mellem byggegrund og gammel bygning med tilhørende jord. Selvom sagen er umiddelbart uden betydning for sondringen mellem ubebygget grunde og gamle bygninger, er sagen relevant for afhandlingens problemstillinger, idet Skattestyrelsen har indfortolket dommen i deres praksis for netop denne sondring.⁹⁶

4.3 KPC Herning, sag C-71/18

Den nyeste afgørelse fra EU-Domstolen omhandlede en præjudiciel forelæggelse fra Danmark vedrørende sagen C-71/18 KPC Herning. KPC Herning er en projektudviklings- og entreprenørvirksomhed, som opfører totalentreprise byggerier i Danmark. KPC Herning udarbejdede i maj 2013 et idéprojekt om etablering af boliger på adressen “Finlandkaj 12” på Odense havn, i samarbejde med Boligforeningen Kristiansdal.⁹⁷

KPC Herning købte i efteråret samme år grunden på “Finlandkaj 12” af Odense havn. På købstidspunktet var grunden bebygget med et pakhus. I henhold til købsaftalen var KPC Herning underlagt betingelse om at indgå aftale med en almen boligforening vedrørende opførelse af et boligprojekt på grunden.⁹⁸

Grunden “Finlandkaj 12” blev i december 2013 videresolgt til Boligforeningen Kristiansdal. Denne skulle stå for at nedrive det eksisterende pakhus delvist, hvoraf den midterste gavl samt dele af de industritekniske konstruktioner ikke skulle nedrives. Det var herudover aftalt mellem KPC Herning og Boligforeningen Kristiansdal, at KPC Herning efterfølgende skulle bygge en bygning til beboelse i “fuldstændig og færdiggjort stand” på grunden. Den delvise nedrivning af pakhuset blev udført for Boligforeningen Kristiansdals regning og risiko.⁹⁹ Det bemærkes af sagens faktum, at KPC Herning, hverken i forbindelse med købet fra Odense

⁹⁶ Se bl.a. SKM2015.234.SR, SKM2013.824.SR og SKM2014.554.SR, hvor Skattestyrelsen har tillagt køber hensigt betydning i forhold til sondringen mellem gammel bygning og byggegrund.

⁹⁷ Jf. KPC Herning, præmis 11 og præmis 12

⁹⁸ Jf. KPC Herning, præmis 13

⁹⁹ Jf. KPC Herning, præmis 15

Havn eller videresalget til Boligforeningen Kristiansdal, udførte arbejde på det på grunden beliggende pakhuis. Derudover var det, jævnfør dommens præmis 16, ubestridt, at pakhuset på tidspunktet for de to overdragelser var fuldt funktionsdygtigt.

Efter overdragelsen af grunden med pakhuset i december 2013, anmodede KPC Herning Skatterådet om bindende svar omhandlende hvorvidt købet fra Odense Havn samt videresalget til Boligforeningen Kristiansdal var momsfrit. Til dette svarede Skatterådet nej.¹⁰⁰

Sagen blev efterfølgende indbragt for Landsskatteretten. Landsskatteretten fandt, at der ikke var grundlag for at kvalificere den faste ejendom som en byggegrund, da der på grunden var opført et pakhuis. Landsskatteretten fandt ligeledes, at der ikke var grundlag for at anse transaktionen mellem KPC Herning og Boligforeningen Kristiansdal som en samlet leverance inklusiv nedrivningsarbejde af pakhuset, idet Boligforeningen Kristiansdal selv havde stået for nedrivningen af pakhuset, som det var tilfældet i Don Bosco.¹⁰¹ Sagen blev efterfølgende indbragt til Vestre Landsret.

Skatteministeriet gjorde gældende, at transaktionerne skulle kvalificeres som levering af byggegrunde, under argumentationen om, at det tilbageværende af pakhuset - gavlen - ikke kunne kvalificeres som "bygning" i henhold til momssystemdirektivets artikel 12, stk. 2. KPC Herning gjorde modsætningsvist gældende, at transaktionerne ikke kunne kvalificeres som byggegrunde, da en grund med en eksisterende bygning ikke kan kvalificeres som en byggegrund, medmindre betingelserne i Don Bosco dommen var opfyldt. Dette var ikke tilfældet, da sælger i KPC Herning sagen ikke havde påtaget sig ansvaret for nedrivningen af pakhuset, for dermed at levere en byggegrund til Boligforeningen Kristiansdal.¹⁰²

Uenighederne førte til, at Vestre Landsret besluttede at udsætte sagen og fremlægge det præjudicielle spørgsmål til EU-Domstolen. Denne skulle tage stilling til, om transaktionerne vedrørende grunden, med den på grunden eksisterende bygning, kunne betragtes som et momspligtigt salg af en byggegrund, når det var parternes hensigt, at bygningen skulle nedrives, så der kunne opføres nye bygninger på grunden.¹⁰³

KPC Herning, den danske regering og Europa-Kommissionen var alle enige om, at de to salgstransaktioner skulle vurderes særskilt i forbindelse med kvalificeringen af, hvorvidt transaktionerne udgjorde momspligtige eller momsfritaget transaktioner. Parterne var dog uenige om, hvordan momssystemdirektivet skulle tolkes i forhold til transaktionerne. Alle tre parter foreslog forskellige kvalificeringer af de to salgstransaktioner:

- KPC Herning var af den opfattelse, at begge transaktioner var "*levering af en gammel bygning*" i henhold til momssystemdirektivets artikel 135, stk. 1, litra j.
- Den danske regering var af den opfattelse, at begge transaktioner skulle kvalificeres som "*levering af byggegrund*" i henhold til momssystemdirektivets artikel 12, stk. 1, litra b.
- Europa-Kommissionen mente, at den første salgstransaktion var "*levering af en gammel bygning*" i henhold til momssystemdirektivets artikel 135, stk. 1, litra j, mens de mente, at den anden transaktion både omfattede salget samt opførelsen af nye bygninger, hvorfor de ville kvalificere denne som "*levering af en bygning med tilhørende jord*" inden første indflytning i henhold til momssystemdirektivets artikel 12, stk. 1, litra a.

¹⁰⁰ Jf. KPC Herning, præmis 17

¹⁰¹ Jf. KPC Herning, præmis 18

¹⁰² Jf. KPC Herning, præmis 22 og præmis 23

¹⁰³ Jf. KPC Herning, præmis 28

Dermed var det op til EU-Domstolen at fastlægge hvorledes fortolkningen og dermed kvalificeringen af salgstransaktionerne skulle være.¹⁰⁴

Som nævnt var alle parter enige om, at transaktionen mellem Odense Havn og KPC Herning og transaktionen mellem KPC Herning og Boligforeningen Kristiansdal skulle behandles adskilt. Dermed var der ikke tvivl om, at første salg var sin egen transaktion. Dette slog EU-Domstolen også fast i præmis 45-46, hvor begrundelsen for dette var, at hverken køber eller sælger nedrev bygningen, hvorfor der ganske enkelt kun var tale om én transaktion nemlig, leveringen af en gammel bygning.¹⁰⁵

Dog indeholdte anden salgstransaktion flere transaktioner, hvormed det var EU-Domstolens første problemstilling, at vurdere om transaktionerne hørte sammen eller om transaktionerne, momsmæssigt, skulle behandles adskilt. Der var i alt tre transaktioner, hvor der var tvivl om, hvorvidt disse skulle behandles samlet eller adskilt. Dette var følgende transaktioner:

1. *“Salg af en bygning med den grund, hvorpå den er opført”*
2. *“nedrivningen af denne bygning”*
3. *“og derefter opførelsen af en ny bygning”*¹⁰⁶

Med en begrundelse om, at KPC Herning, efter salget til Boligforeningen Kristiansdal, på ingen måde havde været involveret i den delvise nedrivning af bygningen, statuerede EU-Domstolen, at nedrivningen var en enkeltstående transaktion og dermed skulle salget og nedrivningen ikke ses som en samlet transaktion. Med det blev det således også konkluderet, at opførelsen af den nye bygning ikke var en del af salgstransaktionen.¹⁰⁷

Det kunne dermed konkluderes, at salgstransaktionerne begge, i økonomisk henseende, var særskilte enkelte ydelser. Med dette fastlagt var den næste problemstilling, for EU-Domstolen, at få afklaret spørgsmålet om, hvorvidt transaktionerne kunne kvalificeres som *»levering af en byggegrund«* i henhold til momssystemdirektivets artikel 12, stk. 1, litra b).¹⁰⁸

I præmis 59 fastslog EU-Domstolen, at salget, ved vurdering af købers hensigt, principielt kunne kvalificeres som levering af en byggegrund, som ligeledes blev gjort gældende i sag C-543/11, Maasdriel. Dog blev det vurderet, at dette ville være i strid med principperne i momssystemdirektivet og dermed ville der være en risiko for at fratage momsfrigtagelsen sit indhold.¹⁰⁹

Det statueres derfor, at et salg af en grund med en bygning som er fuldt funktionsdygtig, ikke kan blive kvalificeret som et salg af en byggegrund, selvom det er køber og sælgers hensigt, at rive bygningen ned for at gøre plads til en ny bygning.¹¹⁰

EU-Domstolen slog dermed fast, at der ved begge salgstransaktioner var tale om levering af gammel bygning og dermed momsfrigtaget transaktioner.

¹⁰⁴ Jf. KPC Herning, præmis 32

¹⁰⁵ Jf. KPC Herning, præmis 45 til 46

¹⁰⁶ Jf. KPC Herning, præmis 34

¹⁰⁷ Jf. KPC Herning, præmis 48

¹⁰⁸ Jf. KPC Herning, præmis 51

¹⁰⁹ Jf. KPC Herning, præmis 59

¹¹⁰ Jf. KPC Herning, præmis 63

Med KPC Herning dommen slås det dermed fast, at sælgers involvering i nedrivningen har indflydelse på kvalificeringen mellem gammel bygning og byggegrund, da dette kan være afgørende i vurderingen af, om transaktioner skal ses adskilt eller som blandede transaktioner. Hvis transaktionerne “levering af grunden med bygning” og “nedrivning” bliver anset som én samlet transaktion, vil den samlede levering, højst sandsynligt, blive kvalificeret som en byggegrund, hvilket også gjorde sig gældende i sag C-461/08 Don Bosco. Dette er under forudsætning af, at det støttes af objektive kriterier, om at parternes hensigt med transaktionerne er at tilvejebringe en byggegrund.

Det bliver i KPC Herning dommen, i præmis 59 og 63, desuden fastslået, at køber og sælgers hensigt ikke kan tillægges nogen nævneværdig værdi i relation til den pågældende sag, da der i stedet lægges vægt på, om bygningen er fuldt funktionsdygtig.¹¹¹

Dermed indføres der, med KPC Herning dommen, et nyt begreb, nemlig funktionsdygtighed. Dette har ikke før været benyttet i vurdering af sager, hvor der har været tvivl om sondringen mellem byggegrunde og gamle bygninger.

Det kan dermed ud fra KPC Herning konkluderes at nedenstående parametre, tillægges vægt af EU-Domstolen i sondringen mellem levering af en gammel bygning med tilhørende jord og byggegrunde:

- Sælgers involvering i nedrivning kan have indflydelse, på om transaktioner skal behandles samlet eller adskilt, hvilket kan være afgørende i sondringen mellem byggegrund og gammel bygning jf. præmis 48
- At bygningen er fuldt funktionsdygtig vægtes højere end parternes hensigt i sondringen mellem byggegrund og gammel bygning jf. præmis 59 og 63.

Med EU-Domstolens afgørelse i KPC Herning dommen er der kommet klarhed på området vedrørende salg af grunde med bygninger bestemt til nedrivning. Det kan på baggrund af afgørelsen konkluderes, at salg af grunde med funktionsdygtige bygninger, ikke kan kvalificeres som byggegrunde, også selvom køber har til hensigt at nedrive bygningen.

Afgørelsen har underkendt Skattestyrelsens praksis på området og har resulteret i, at der er sket praksisændring.

Selvom dommen har bidraget til en vis afklaring på området, bidrager den også med nye tvivlsspørgsmål, herunder omfanget og rækkevidden af begrebet “funktionsdygtig bygning”.

4.4 Delkonklusion

Ud fra gennemgangen af ovenstående praksis fra EU-Domstolen kan det konstateres, at der er flere parametre der tillægges vægt i sondringen mellem byggegrunde og gamle bygninger med tilhørende jord.

Det kan først og fremmest, på baggrund af alle tre domme, konkluderes, at sælgers involvering i nedrivningen er afgørende for hvorvidt leveringen samt nedrivningen anses som en samlet transaktion og dermed en samlet levering af en byggegrund. Det er i alle tre domme et centralt tvivlsspørgsmål, om nedrivningen og leveringen kan anses som en samlet transaktion. I dommene Don Bosco og Woningstichting Maasdriel, er nedrivningen påbegyndt før leveringen

¹¹¹ Jf. KPC Herning, præmis 59 og præmis 63 og Søren E. Pedersen. *KPC-dommen*. Momsmanual 2021-1. Karnov.

samt foretaget af sælger, hvilket taler for, at leveringen og nedrivningen bør anses som en samlet transaktion og dermed levering af en byggegrund.

I KPC Herning dommen foretager sælger ikke nedrivningen, som i øvrigt endnu ikke er påbegyndt ved tidspunktet for leveringen. Dette taler for, at der er tale om særskilte uafhængige transaktioner, hvilket er med til, at leveringen bliver anset som levering af en gammel bygning med tilhørende jord. Dermed kan det altså konkluderes, på baggrund af ovenstående domme, at sælgers involvering i nedrivningen er et afgørende parameter i kvalificeringen af om der sker levering af gammel bygning eller en byggegrund.

Ud over sælgers involvering i nedrivning, er andre parametre også centrale i kvalificeringen af leveringen. I Maasdriel tillægger EU-Domstolen parternes hensigt vægt i forbindelse med kvalificeringen, hvorimod EU-Domstolen, i KPC Herning, tillægger den objektive observation om, at der på leveringstidspunktet står en bygning på grunden vægt. Dog introduceres der i denne afgørelse et nyt begreb, funktionsdygtighed. Det skal ligeledes bemærkes, at sagerne i deres natur er forskellige, idet Maasdriel omhandler sondringen mellem et ubebygget areal og en byggegrund, hvorimod KPC Herning omhandler sondringen mellem en byggegrund og en gammel bygning.

Det kan derfor, på baggrund af KPC Herning, udledes, at en fuldt funktionsdygtig bygning ikke kan omkvalificeres til en byggegrund, selvom hensigten med bygningen er, at denne skal rives ned.

Det kan dermed konkluderes, at en fuldt funktionsdygtig gammel bygning ikke momsmæssigt kan kvalificeres som en byggegrund, såfremt sælger ikke er involveret i nedrivningen.¹¹² Dette er, som nævnt ovenfor, en underkendelse af Skattestyrelsens praksis, hvorfor der er sket praksisændring på området. Det nye styresignal og ændringen af praksis giver klarhed vedrørende salg af bygninger bestemt til nedrivning, men giver samtidig også anledning til nye tvivlsspørgsmål.

Kapitel 5: Ændring i administrativ praksis

Som beskrevet i ovenstående analyse af praksis fra EU-Domstolen, var den danske regering af den holdning, at salgstransaktionerne skulle kvalificeres som momspligtige, i sagen omhandlende KPC Herning.¹¹³ Dette blev begrundet i, at det var den danske regerings opfattelse, at medlemsstaterne *“i henhold til momsdirektivets artikel 12, stk. 3, (har) ret til at anse en grund som den omhandlede for at være en »byggegrund«*”.¹¹⁴ Den danske regering tolkede dette i overensstemmelse med den dagældende juridiske vejledning.¹¹⁵ Af denne fremgik det, at *“hvis salget sker med henblik på opførelse af en ny bygning, skal salget anses for salg af en byggegrund. (...) Den momsmæssige vurdering af, hvorvidt der foreligger salg af en byggegrund eller gamle bygninger med tilhørende grund, beror ikke udelukkende på, om de eksisterende*

¹¹² Jf. Peter K. Svendsen. *Kommentar til udvalgte afgørelser – Moms eller ikke moms ved salg af bygninger med tilhørende grund (EU-Domstolens dom i C-71/18, KPC Herning)*. 2019

¹¹³ Jf. KPC Herning, præmis 20 til præmis 22

¹¹⁴ Jf. Generaladvokat M. Bobeks forslag til afgørelse i sag C-71/18, KPC Herning, af 19. marts 2019, præmis 25

¹¹⁵ Jf. Den Juridiske Vejledning 2020-1 D.A. Moms, samt tidligere udgaver

bygninger nedrives af sælger eller køber - eller på hvorvidt de nedrives før eller efter ejendomsoverdragelsen. Afgørelsen beror på en objektiv vurdering af parternes hensigt ved den konkrete ejendomsoverdragelse...” med henvisning til Don Bosco og Maasdriel.¹¹⁶

I den efterhånden omfangsrige praksis på området, har Skattestyrelsen siden indførelsen af momspligt på levering af nye bygninger og byggegrunde i 2011, i stigende grad tillagt parternes hensigt en væsentlig betydning i vurderingen af transaktioners momsmæssige stilling.¹¹⁷

I de utrykte afgørelser LSR.2021.19¹¹⁸ og LSR.2021.18¹¹⁹ havde Skattestyrelsen forhøjet selskabernes momstilsvær. I begge sager var forhøjelsen bundet i, at Skattestyrelsen anså selskabernes respektive salg af fast ejendom som momspligtige salg af byggegrunde. I sag LSR.2021.19 var der tale om salg af to grunde med bygninger. Af købsaftalen fremgik det, at *“der ikke (er) udfærdiget tilstands- og elrapporter, da dele af bygningerne på ejendommene er købt for nedrivning og med henblik på ny bebyggelse”*. Skattestyrelsen lagde derfor til grund, at salget skulle anses som et momspligtigt salg af byggegrunde, idet parternes hensigt samt nedrivning af bygningerne fremgik af købsaftalen.¹²⁰ Skattestyrelsen fandt ligeledes, at det i sag LSR.2021.18 omhandlende salg skulle kvalificeres som et momspligtigt salg af en byggegrund, da det i denne ligeledes gjorde sig gældende, at en fremtidig nedrivning af den på grunden eksisterende fabriks- og lagerhal var hensigten med købet.¹²¹ Det bemærkes herudover, at sælgerne i de respektive sager ikke var involveret i de efterfølgende nedrivninger.¹²²

I begge sager har Landsskatteretten ændret Skattestyrelsens afgørelser.¹²³ Landsskatteretten fandt, i begge sager, at der ikke var grundlag for at kvalificere de omhandlede salg som byggegrunde, da grundene på overdragelsestidspunkterne var bebygget med fuldt funktionsdygtige bygninger. Landsskatteretten fandt, med henvisning til KPC Herning dommen præmis 63, at parternes hensigt om at nedrive og bebygge grundene på ny, ikke kunne føre til, at der er tale om momspligtige salg af byggegrunde.¹²⁴

Skattestyrelsens praksis på området og vægtningen af parternes hensigt, i forbindelse med kvalificeringen af, hvornår salget af en gammel bygning med tilhørende jord skal behandles som et momspligtigt salg af en byggegrund, er dermed blevet underkendt som konsekvens af EU-

¹¹⁶ Jf. Den Juridiske Vejledning 2020-1 D.A.5.9.5 Momspligt ved levering af byggegrunde. *Definition af byggegrunde*

¹¹⁷ Se bl.a. SKM2015.234.SR, SKM2013.824.SR og SKM2014.554.SR, hvor Skattestyrelsen har tillagt køber hensigt betydning i forhold til sondringen mellem gammel bygning og byggegrund.

¹¹⁸ Jf. Landsskatterettens afgørelse af 11.02.2021, *Ændring af Skattestyrelsens afgørelse - overdragelse af fast ejendom momsfritaget - ejendom ikke kvalificeret som byggegrund - fast ejendom var bebygget*. Herefter henviset til som LSR2021.19.0091601

¹¹⁹ Jf. Landsskatterettens afgørelse af 10.02.2021, *Ændring af Skattestyrelsens afgørelse - selskabs køb og salg af ejendom var ikke momspligtig - overdragelse af fast ejendom var momsfritaget - ikke grundlag for at kvalificere fast ejendom som byggegrund*. Herefter henviset til som LSR2021.18-0006052

¹²⁰ Jf. LSR2021.19-0091601 - *Skattestyrelsens afgørelse*

¹²¹ Jf. LSR2021.18-0006052 - *Skattestyrelsens afgørelse*

¹²² Skattestyrelsens betragtninger i forhold til parternes erklærede hensigter og sælgers involvering i nedrivning ved anvendelse af fritagelsesbestemmelsen i ML § 13, stk. 1 nr. 9 er ligeledes behandlet i sagerne SKM2012.416.SR, SKM2012.505.SR, SKM2012.718.SR, SKM2013.160.SR og SKM2013.309SR. Alle nævnte sager af afsagt før praksisændringen som følge af KPC Herning dommen.

¹²³ Se ligeledes Landsskatterettens afgørelser LSR2021.18-0006053, SKM2019.530.LSR, SKM2020.544.LSR samt SKM2021.52.LSR, hvor Landsskatteretten ligeledes har ændret Skattestyrelsens afgørelser.

¹²⁴ Jf. LSR2021.19-0091601 og LSR2021.18-0006052 - *Landsskatterettens afgørelse*

Domstolens afgørelse af de præjudicielle spørgsmål vedrørende KPC Herning dommen. Afgørelsen har medført, at Skattestyrelsen har udsendt et nyt styresignal, om praksis ændringer vedrørende moms på salg af grunde med bygninger bestemt til nedrivning.¹²⁵

En fortolkning af, at salg af en gammel bygning med tilhørende jord, skal behandles momsmæssigt som salg af en byggegrund, hvis parterne har til hensigt at opføre nye bygninger på grunden synes, selv foruden KPC Herning dommen, at være en tolkning i strid med de grundlæggende momsmæssige principper.

Det fremgår af momslovens § 4, 2. pkt., at der ved levering af en vare forstås overdragelsen af retten til som ejer at råde over et materielt gode. Sammenholdt med momslovens § 23, stk. 1 er dette tidspunktet for afgiftspligtens indtræden. Det er på dette tidspunkt, at en transaktion skal vurderes i forhold til at fastslå de momsmæssige konsekvenser af transaktionen. Som grundlag for denne vurdering bør transaktionens objektive karakter ligge til grund, hvor transaktionens økonomiske og kommercielle virkelighed skal vurderes ved evaluering af alle objektive elementer på tidspunktet for leveringen.¹²⁶

En vurdering af parternes hensigt, vedrørende den fremtidige anvendelse af det leverede, bør indgå i en sådan vurdering, men Skattestyrelsens overvejende vægning af dette parameter synes, selv før KPC Herning dommen, meget tvivlsomt.

Tillægges parternes hensigt overvejende betydning, i forhold til sondringen mellem byggegrunde og gamle bygninger, vil det kunne resultere i situationer, hvor ellers helt identiske transaktioner momsmæssigt behandles forskelligt, på baggrund af parternes fremtidige hensigter.

Dette kan illustreres med udgangspunkt i et tænkt scenarie, hvor en bygning med tilhørende jord sælges. Hvis køber har til hensigt at nedrive den på grunden eksisterende bygning for at frigøre arealet til ny bebyggelse, skal købet behandles som et momspligtigt salg af en byggegrund, hvis parternes hensigt tillægges overvejende vægt. I et helt identisk scenarie, skal købet behandles som et moms fritaget salg af fast ejendom, hvis køber har til hensigt at bevare bygningen.

Tillægges hensigt derfor overvejende betydning, vil dette være i strid med princippet om afgiftsneutralitet.¹²⁷

Med EU-Domstolens afgørelse i KPC Herning dommen er det dog blevet fastlagt, at salg af en grund, hvorpå der på leveringstidspunktet eksisterer en funktionsdygtig bygning, ikke kan kvalificeres som salg af en byggegrund. Dette gør sig gældende, selvom det er ubestridt, at parterne har til hensigt at nedrive bygningen helt eller delvist, for at opføre en ny bygning.¹²⁸

På baggrund af den nyeste praksis på området kan det dermed konkluderes, at en transaktion vedrørende salg af en grund med en bygning som nedrives, hvor sælger ikke er involveret i nedrivningen og hvor bygningen antages at være fuld funktionsdygtig ved overdragelsen, ikke kan anses som værende et momspligtigt salg af en byggegrund. I den givne situation vil der være tale om et moms fritaget salg af en gammel bygning med tilhørende jord.

Skattestyrelsens styresignal¹²⁹, vedrørende praksisændring på momsområdet for salg af grunde med bygninger bestemt til nedrivning, er sidenhen blevet ophævet og indarbejdet i Den Juridiske Vejledning.¹³⁰ Af afsnit D.A.5.9.5 fremgår det, at *“levering af en grund, hvorpå der er*

¹²⁵ Jf. SKM2020.238.SKTST

¹²⁶ Jf. Generaladvokat M. Bobeks forslag til afgørelse i sag C-71/18, KPC Herning, af 19. marts 2019, præmis 36 til præmis 38

¹²⁷ Jf. Generaladvokat M. Bobeks forslag til afgørelse i sag C-71/18, KPC Herning, af 19. marts 2019, præmis 64

¹²⁸ Jf. KPC Herning, præmis 63

¹²⁹ SKM2020.238.SKTST

¹³⁰ Jf. Den Juridiske Vejledning 2021-1, D.A. Moms

opført en bygning på leveringstidspunktet, vil som udgangspunkt være omfattet af momsfritagelsen for fast ejendom og skal ikke anses som en momspligtig levering af en byggegrund.” Derudover fremgår det, at den momsmæssige behandling skal foretages på baggrund af objektive kriterier og ikke parternes hensigt. En transaktion som ovenstående kan derfor foretages momsfrit jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, også selvom den eksisterende bygning, efter leveringen, nedrives helt eller delvist, for at frigøre arealet på grunden til ny bebyggelse.¹³¹

Derfor gælder momsfritagelsen for grunde med bygninger på leveringstidspunktet uanset, at parternes hensigt er, at bygningen på grunden helt eller delvist skal rives ned for at gøre plads til en ny bygning.

En forudsætning for, at det ovenfor omtalte salg fritages for moms er dog, at den på grunden eksisterende bygning kan anses som fuldt funktionsdygtig på leveringstidspunktet.¹³² Derudover må det forudsættes, at et sådant salg vil ifalde momspligt i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra b, hvis leveringen er nært forbundet med andre ydelser leveret af sælger, hvorefter disse udgør én samlet transaktion, der samlet udgør leveringen af en byggegrund.¹³³

Det er vurderingen i nærværende afhandling, at sælgers involvering i nedrivningen ikke giver anledning til tvivl eller større problemstillinger. Dette skyldes, at sælgers involvering bør kunne afklares uden væsentlige problematikker, for eksempelvis ved gennemgang af købsaftaler.

Det er dog, ud fra KPC Herning dommen ikke klart, hvad EU-Domstolen forstår ved begrebet “fuldt funktionsdygtig bygning”. I sagen var det ubestridt, at pakhuset på grunden var fuldt funktionsdygtigt i forbindelse med begge overdragelser¹³⁴, hvorfor der ikke yderligere blev taget stilling til omfanget af dette begreb.

Ved indførelsen af dette begreb og kriterie i forbindelse med vurderingen af de momsmæssige konsekvenser ved salg af fast ejendom opstår der derfor flere tvivlsspørgsmål for eksempelvis:

- Skal et salg som udgangspunkt pålægges moms i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra b, hvis transaktionen omhandler en ikke-funktionsdygtig bygning?
- Hvordan skal der skelnes mellem en funktionsdygtig bygning og en ikke-funktionsdygtig bygning?

Udover dette er det bemærket, at Skattestyrelsen har ændret praksis på området vedrørende *bygninger bestemt til nedrivning*, hvorimod de resterende dele af Skattestyrelsens tidligere praksis fortsat er uændret.¹³⁵ Dette gælder især praksis på området, hvor transaktionerne ikke omhandler traditionelle bygninger, men derimod mindre bygninger og bygningsværker såsom skure, garager og bolværker.¹³⁶¹³⁷ Dette åbner op for tvivl om, hvorvidt levering af grunde med

¹³¹ Jf. Den Juridiske Vejledning 2021-1, D.A.5.9.5. Momspligt ved levering af byggegrunde - *Grunde med bygninger bestemt til nedrivning*

¹³² Jf. Den Juridiske Vejledning 2021-1, D.A.5.9.5. Momspligt ved levering af byggegrunde - *Grunde med bygninger bestemt til nedrivning* og KPC Herning, præmis 62

¹³³ Jf. Don Bosco, præmis 40

¹³⁴ Jf. KPC Herning, præmis 16

¹³⁵ Jf. Den Juridiske Vejledning 2021-1, D.A.5.9.5. Momspligt ved levering af byggegrunde sammenholdt med Den Juridiske Vejledning 2020-1, D.A.5.9.5. Momspligt ved levering af byggegrunde

¹³⁶ Jf. Den Juridiske Vejledning 2021-1, D.A.5.9.5. Momspligt ved levering af byggegrunde - *Tilfælde hvor en levering anses som momspligtig levering af byggegrunde* samt Skatterådets bindende svar af 29. september 2020. *Moms på fast ejendom - salg af fast ejendom med stort jordtilliggende - funktionsdygtig bygning*. Herefter henvist til som SKM2020.399.SR

¹³⁷ Herefter benyttes samlebetegnelsen “bygningsværker” for mindre bygninger og bygningsværker

bygninger, der ikke er traditionelle bygninger, i henhold til Skattestyrelsens praksis, behandles i overensstemmelse med momsstemmeldirektivet og EU-Domstolens praksis.

Ovenstående spørgsmål, som udspringer af Skattestyrelsens ændring af praksis på baggrund af KPC Herning dommen, vil blive behandlet i nedenstående afsnit.

I afsnit 5.1 vil problemstillingerne vedrørende funktionsdygtighed blive behandlet og i afsnit 5.2 vil problemstillingen vedrørende bygninger, som ikke er traditionelle bygninger, blive behandlet.

5.1 Funktionsdygtighed

På baggrund af ovenstående vil tvivlsspørgsmålene omkring funktionsdygtighed blive analyseret og udfordret, hvilket er nødvendigt for at kunne konkludere på nærværende afhandlingsproblemformulering.

Som beskrevet ovenfor slog EU-Domstolen, i KPC Herning dommen, fast, at det var ubestridt, at pakhuset på grunden var fuldt funktionsdygtigt i forbindelse med begge overdragelser, dog uden at kommentere yderligere på hvad "funktionsdygtig bygning" betyder.

Spørgsmålet omkring hvad funktionsdygtig bygning betyder, giver en usikkerhed på området, indtil der kommer konkret brugbar praksis. Det er derfor, på nuværende tidspunkt, ikke fastlagt hvorledes praksis omkring funktionsdygtighed fremover bliver. Dette betyder, at der er tvivl om hvordan gældende ret for bygninger bestemt til nedrivning, i relation til bygningernes funktionsdygtighed, fremover vil blive behandlet.¹³⁸

Dette giver anledning til at undersøge begrebet funktionsdygtighed nærmere, således der, i nærværende afhandling, kan gives et realistisk bud på, hvordan gældende ret skal fortolkes.

For at kunne afklare tvivlsspørgsmålet:

- Hvilken betydning har det, hvis bygningen ikke er fuldt funktionsdygtig? vil der, i afsnit 5.1.1, blive inddraget afsagte domme og bindende svar, både fra før og efter afsigelsen af KPC Herning dommen, med henblik på at analysere hvad der er gældende ret, hvis en bygning vurderes til ikke at være funktionsdygtig. Herefter vil det blive forsøgt konkluderet, om en ikke-funktionsdygtig bygning alt andet lige vil blive anset som en byggegrund, eller om parternes hensigt i så fald vil tillægges vægt.

Herefter vil det blive analyseret, hvorledes begrebet funktionsdygtig bør tolkes. Dette vil blive analyseret, i afsnit 5.1.2 til 5.1.4, med afsæt i den nyeste praksis på området. Analysen vil tage udgangspunkt i at udfordre omfanget og rækkevidden af begrebet funktionsdygtighed. Herefter vil følgende tvivlsspørgsmål blive forsøgt besvaret:

- Hvordan skelnes der mellem en funktionsdygtig og en ikke-funktionsdygtig bygning?

¹³⁸ Søren E. Pedersen. *KPC-dommen*. Momsmanual 2021-1. Karnov.

5.1.1 Ikke-funktionsdygtige bygninger

I nærværende afsnit ønskes det analyseret, om indførelsen af begrebet “funktionsdygtig” har påvirket Skattestyrelsens praksis af, hvordan en levering af en ikke-funktionsdygtig bygning vil blive kvalificeret.

Med EU-Domstolens indførelse af begrebet “funktionsdygtighed” i KPC Herning dommen, må dette begreb, som udgangspunkt, anses som værende det afgørende parameter for, om leveringen bør kvalificeres som byggegrund eller gammel bygning. Det skyldes, at det i KPC Herning dommen blev slået fast, at levering af en “fuldt funktionsdygtig bygning” må anses som levering af en gammel bygning med tilhørende jord, uanset parternes hensigt med bygningen. Der er på baggrund af dette tvivl om hvorvidt der, ud fra KPC Herning dommen, kan sluttes modsætningsvist således, at en levering af en ikke-funktionsdygtig bygning må anses som værende levering af en byggegrund. Der er dermed også tvivl om, hvorvidt KPC Herning dommen kan tillægges vægt i Skattestyrelsens praksis for situationer hvor der leveres ikke-funktionsdygtige bygninger, idet EU-Domstolen kun traf afgørelse i den konkrete situation, hvor der var tale om et funktionsdygtigt pakhús.

Som nævnt vil der i nærværende afsnit blive analyseret, hvordan indførelsen af begrebet “funktionsdygtighed” vil påvirke praksis for levering af ikke-funktionsdygtige bygninger. Det vil blandt andet blive analyseret, hvad Skattestyrelsens praksis er i situationer hvor køber ønsker at nedrive en ikke-funktionsdygtig bygning, hvad Skattestyrelsens praksis er i situationer, hvor køber ønsker at beholde en ikke-funktionsdygtig bygning samt hvorvidt Skattestyrelsens praksis er i overensstemmelse med EU-Domstolens praksis.

Der findes, på nuværende tidspunkt, ikke praksis på området, hvor der, efter KPC Herning dommen, er blevet taget stilling den momsmæssige behandling af en ikke-funktionsdygtig bygning. Jævnfør Den Juridiske Vejledning er det, i afsnittet *Funktionsdygtig bygning*, anført, at en bygning kan have visse “omfattende mangler”, som vil medføre at bygningen ikke kan anvendes som bygning. I dette tilfælde vil bygningen blive kvalificeret som en ikke-funktionsdygtig bygning. Eksempler på “omfattende mangler” findes af nedenstående, som er direkte anført i Den Juridiske Vejledning:¹³⁹

- Påbud om nedrivning eller kondemnering
- Skader efter brand eller storm
- Større hærværk
- Total vandskade
- Udskiftning af væsentlige bygningsbestanddele er nødvendigt
- Bygningen er væsentligt misvedligeholdet

Samtidig er der, i afsnittet *Tilfælde hvor en levering anses for en momspligtig levering af en byggegrund* anført følgende eksempel på en situation som vil blive anset som en byggegrund: “Delvis nedbrændt ejendom, hvor køber har til hensigt at opføre en ny bygning på det eksisterende fundament, men ikke indtræder i retten til udbetaling af forsikringssummen.”¹⁴⁰

¹³⁹ Jf. Den Juridiske Vejledning 2021-1, D.A.5.9.5. Momspligt ved levering af byggegrunde

¹⁴⁰ Jf. Den Juridiske Vejledning 2021-1, D.A.5.9.5. Momspligt ved levering af byggegrunde

Den Juridiske Vejledning indikerer dermed, at en “*delvis nedbrændt ejendom*”, vil blive anset som ikke-funktionsdygtig i det den er delvist nedbrændt, hvorfor ovenstående eksempel på omfattende mangler: “*Skader efter brand eller storm*” må være gældende.

Dermed antydes det, at den delvis nedbrændte ejendom vil blive kvalificeret som ikke-funktionsdygtig, hvorefter det anføres, at denne vil blive anset som byggegrund såfremt “*køber har til hensigt at opføre en ny bygning på det eksisterende fundament*”.

Det kan derfor, ud fra Den Juridiske Vejledning tolkes, at såfremt en bygning anses som ikke-funktionsdygtig, kan købers hensigt blive lagt til grund for kvalificeringen af, om en bygning skal anses som en levering af en gammel bygning eller levering af en byggegrund.

Således er det Skattestyrelsens praksis, at købers hensigt kan lægges til grund, såfremt der er tale om en ikke-funktionsdygtig bygning.

Dette indikerer dermed ligeledes, at hensigten lægges til grund, hvis der leveres en ikke-funktionsdygtig bygning, som køber ønsker at beholde.

Før EU-Domstolens afgørelse i KPC Herning dommen var der ikke, i den centrale domspraksis, blevet taget stilling til bygningens stand, i forbindelse med sondringen mellem en gammel bygning med tilhørende jord og en byggegrund. Dette indikerer, at vurderingen af bygningens stand ikke har været anset som et vigtigt parameter i kvalificeringen af en levering. Derfor var der, før KPC Herning dommen, andre parametre som blev tillagt vægt i kvalificeringen.

I Skatterådets bindende svar SKM2010.745.SR¹⁴¹ blev det fastlagt, at tre ejendomme, som alle var bebygget, ikke burde anses som byggegrunde. Dette skyldes, at køber ikke var involveret i nedrivning samt, at det i aftalen ikke fremgik, at købers hensigt var at nedrive bygningerne. Skatterådet henviste i den forbindelse til EU-Domstolens afgørelse Don Bosco, hvor parametrene “komplekse transaktioner” og “økonomisk formål” blev tillagt vægt.

Da Skatterådet henviste til Don Bosco, blev der primært lagt vægt på sælgers involvering i nedrivning, hvilket vedrører princippet om “komplekse transaktioner”¹⁴² uden, at det økonomiske formål blev tillagt stor betydning. Til gengæld lagde Skatterådet vægt på, at det ikke af købsaftalen fremgik, at købers hensigt var at nedrive bygningerne. Det blev derfor tillagt vægt hvad købers hensigt var med bygningerne, hvorfor det, ud fra dette parameter, blev fastslået, at der var tale om levering af gamle bygninger, idet købers hensigt var at beholde bygningerne. I dette bindende svar SKM2010.745.SR var der tale om bygninger, som var i brug indtil overdragelsen. Bygningerne blev anset som gamle bygninger, idet køber ikke havde til hensigt at nedrive dem. Skatterådet lagde dog ikke vægt på bygningernes stand, hvorfor det må antages, at dette ikke var et parameter af betydning. Det kan dermed konkluderes, at Skattestyrelsens praksis, før KPC Herning dommen, blev afgjort ud fra parametrene “komplekse transaktioner” og “købers hensigt”.

Herefter kan det diskuteres om denne praksis burde være ændret i kølvandet på KPC Herning dommen og dermed om den er i overensstemmelse med gældende ret. Dette vil blive diskuteret nedenfor.

¹⁴¹ Jf. Skatterådets bindende svar af 16. november 2010. *Salg af fast ejendom “gamle” bygninger*. SKM2010.745.SR

¹⁴² Jf. gennemgang af Don Bosco - Afsnit 4.1.1

I EU-Domstolens afgørelse i KPC Herning dommen, bliver der taget udgangspunkt i en konkret situation hvor pakhuset ubestridt var funktionsdygtigt. Dommen bør derfor ikke direkte benyttes til at afgøre sager, hvor de samme forudsætninger ikke er gældende. Dermed vil KPC Herning dommens afgørelse om, at levering af funktionsdygtige bygninger vil kvalificeres som levering af gamle bygninger, ikke kunne benyttes modsætningsvis til at afgøre, at ikke-funktionsdygtige bygninger skal kvalificeres som byggegrunde.

Dermed er det afhandlingens opfattelse, at Skattestyrelsens praksis for levering af ikke-funktionsdygtige bygninger, er i overensstemmelse med det udfald, som EU-Domstolen ville nå frem til i en sådanne situation.

Det vurderes derfor, at Skattestyrelsens praksis for ikke-funktionsdygtige bygninger, er i overensstemmelse med EU-Domstolens praksis. Det er afhandlingens opfattelse, at der fortsat bør lægges vægt på hvorvidt der er tale om komplekse transaktioner, samt parternes hensigt, i kvalificeringen af, om en levering af en ikke-funktionsdygtig bygning skal kvalificeres som levering af gammel bygning eller levering af byggegrund.

Opsummering

Ud fra ovenstående analyse af situationer hvor der leveres grunde med ikke-funktionsdygtige bygninger kan det konkluderes, at Skattestyrelsens praksis er at lægge købers hensigt til grund for kvalificeringen af leveringen. Dette gælder uanset om hensigten er at nedrive eller beholde den ikke-funktionsdygtige bygning.

Afhandlingens opfattelse er, at denne praksis er gældende ret idet det vurderes, at EU-Domstolen ville nå frem til en lignende tolkning, hvis en sådanne situation blev fremlagt for Domstolen. Det vurderes korrekt, at Skattestyrelsens har fastholdt at tillægge hensigt vægt i situationer med ikke-funktionsdygtige bygninger, idet afgørelsen af KPC Herning dommen er truffet ud fra en konkret situation hvor bygningen var funktionsdygtig. Derfor bør denne doms afgørelse ikke direkte kunne tillægges vægt ved problemstillinger som ikke har samme forudsætninger.

5.1.2 Nyeste praksis - Bygningens anvendelse

I nærværende afsnit vil det blive analyseret, hvad der forstås ved begrebet “funktionsdygtighed” og hvordan dette skal fortolkes på baggrund af Skattestyrelsens nuværende praksis på området.

Der vil blive taget udgangspunkt i Skattestyrelsens styresignal om praksisændring af håndteringen af moms på bygninger bestemt til nedrivning¹⁴³ og Den Juridiske Vejledning¹⁴⁴ idet disse er udtryk for Skatteforvaltningens opfattelse af gældende praksis.¹⁴⁵

Af Skattestyrelsens styresignal, Den Juridiske Vejledning samt EU-Domstolens afgørelse i KPC Herning dommen kan det udledes, at et salg af en grund, hvor der på leveringstidspunktet

¹⁴³ SKM2020.238.SKTST

¹⁴⁴ Den Juridiske Vejledning 2021-1, D.A.5.9.5. Momspligt ved levering af byggegrunde - *Grunde med bygninger bestemt til nedrivning*

¹⁴⁵ Jf. Vejledningen om Den Juridiske Vejledning 2021-1 - *Udtryk for gældende ret og Bindende virkning*

er opført en bygning, som udgangspunkt skal behandles som et momsfrataget salg af en gammel bygning, under forudsætning af, at den eksisterende bygning er fuldt funktionsdygtig.¹⁴⁶

Af Skattestyrelsens styresignal fremgår det, at:

“Hvis en bygning skal omfattes af momsfratagelsen for levering af gamle bygninger, må der således med dommen stilles krav om, at bygningen på leveringstidspunktet er fuldt funktionsdygtig og reelt kan anvendes som bygning.”¹⁴⁷

Som det fremgår af nærværende afhandlings afsnit 3.1.2 forstås der ved begrebet “bygning” jf. momsbekendtgørelsens § 54 “grundfaste konstruktioner, som er færdiggjorte til det formål, de er bestemt til.”

Der må på baggrund af ovenstående derfor kunne drages parallel mellem disse og konkluderes, at bygningen på leveringstidspunktet skal være fuldt funktionsdygtig og være en grundfast konstruktion, som er færdiggjort og reelt kan anvendes til det formål den er bestemt til.

Skattestyrelsen har dog i styresignalet anført, at det ikke er afgørende for vurderingen af, hvorvidt en bygning er funktionsdygtig og reelt kan anvendes som bygning, om bygningen anvendes til det formål, som oprindeligt var tiltænkt med bygningen. Det er dog fastlagt, at en bygning skal anses som værende ikke funktionsdygtig, hvis den ikke kan anvendes til det oprindelige tiltænkte formål og heller ikke kan anvendes som bygning til andre formål. Vurderingen af en bygnings funktionsdygtighed skal dog tage udgangspunkt i en konkret vurdering af og om hvorvidt bygningen kan anvendes som bygning.¹⁴⁸

På baggrund af ovenstående elementer fra Skattestyrelsens styresignal kan det derfor konkluderes, at formålsbestemmelsen indarbejdet i definitionen af begrebet “bygning” i momsbekendtgørelsen, ikke finder anvendelse ved vurderingen af, om en bygning skal anses som funktionsdygtig eller ej.

Siden Skattestyrelsens styresignal blev offentliggjort, og senere indarbejdet i Den Juridiske Vejledning, er Skatterådet kommet med flere bindende svar på området, som kan hjælpe med belysning af fortolkningen af begrebet “funktionsdygtighed”.

Skatterådets bindende svar SKM2020.171.SR¹⁴⁹ omhandler hvorvidt salget af udstykninger kunne ske momsfrit. Sagen omhandlede en almen boligforening, som havde påtænkt at foretage udstykning af et delareal. På det omhandlede delareal var der tre eksisterende bygninger. Med udstykning og salget af delarealet var det hensigten, at alle tre bygninger skulle nedrives. Det var ligeledes hensigten i forslaget til lokalplanen for området, at delarealet skulle sælges og, at en mulig køber skulle opføre nye bygninger på arealet.¹⁵⁰

Vedrørende den planlagte nedrivning af de tre eksisterende bygninger gjorde følgende sig gældende: Bygning 1 og bygning 2 skulle nedrives af sælger inden delarealet blev udstykket. Nedrivningen af disse var nødvendig, grundet bygningernes dårlige stabilitet. Bygning 3 var funktionsdygtig.

I forhold til bygning 3 gjorde sælger følgende gældende:

¹⁴⁶ Jf. KPC Herning, præmis 59

¹⁴⁷ Jf. SKM2020.238.SKTST, 4.1. Funktionsdygtig bygning

¹⁴⁸ Jf. SKM2020.238.SKTST, 4.1. Funktionsdygtig bygning

¹⁴⁹ Skatterådets bindende svar af 31. marts 2020. *Moms - Fast Ejendom - Salg af areal med funktionsdygtig - gammel bygning*. Herefter henvist til som SKM2020.171.SR

¹⁵⁰ Jf. SKM2020.171.SR - *Beskrivelse af faktiske forhold*

- Bygningen var anvendt som beboerhus, mødested for beboerklubber, og til udlån for eksempel i forbindelse med fødselsdage og lignende.
- Bygningen var anvendt frem til arealets overdragelse til køber.
- Sælger kunne dokumentere, at bygningen var forsynet med vand, varme og elektricitet. Sælger ville, i forbindelse med overdragelsen til køber, meddele ejerskifte til forsyningsselskaberne, med det formål at udfærdige en refusionsopgørelse.
- Sælger havde ikke påtænkt at stå for nedrivningen af bygningen, ligesom sælger ikke havde indhentet nogen tilladelse til nedrivningen.¹⁵¹

Ud fra sagens faktum var det Skattestyrelsens vurdering, at salget af delarealet skulle kvalificeres som salg af en gammel bygning med tilhørende jord. Skattestyrelsen bekræftede dermed, at salget kunne foretages momsrit i henhold til momslovens § 13, stk. 1 nr. 9. Skattestyrelsen lagde til vurderingen vægt på, at bygningen (bygning 3) var at anse som fuld funktionsdygtig, idet den blev anvendt helt frem til overdragelsen og at forsyningsselskaberne vil blive meddelt ejerskifte for, for sælger at opnå refusionsopgørelse.

På baggrund af SKM2020.171.SR kan det dermed konkluderes, at sælgers anvendelse af en bygning frem til overdragelsen til køber, skal tillægges betydning i forbindelse med vurderingen af en bygnings funktionsdygtighed.¹⁵² Dette er ligeledes i overensstemmelse med Skattestyrelsens styresignal, hvoraf det fremgår, at der ved vurdering af om en bygning er fuldt funktionsdygtig, skal lægges vægt på anvendelsen af bygningen op til leveringstidspunktet.¹⁵³

Af styresignalet fremgår det ligeledes at:

“Har bygningen på lovlig vis været anvendt som bygning frem til leveringen, må bygningen anses for at have været fuldt funktionsdygtig på leveringstidspunktet. Dette gælder uanset, at bygningen i forbindelse med salget kan have stået ubenyttet umiddelbart inden leveringen, fx fordi udlejer ikke har fornyet erhvervslejemål på grund af det forrestående salg.”¹⁵⁴

En bygning vil dermed blive anset som værende fuldt funktionsdygtig, hvis den har været anvendt som bygning frem til leveringstidspunktet. Det er dog ikke et krav, at bygningen anvendes helt ind til overdragelsen til køber, da en bygning stadig vil blive anset som funktionsdygtig, hvis den har stået ubenyttet umiddelbart inden leveringen.

Ud fra ovenstående bindende svar samt Skattestyrelsens styresignal kan det tolkes, at en bygnings faktiske anvendelse er et væsentlig parameter til vurderingen af bygningens funktionsdygtighed. Dette bekræftes ligeledes af, at sælgers sandsynliggørelse af bygningens funktionsdygtighed først inddrages og tages i betragtning, hvis bygningen ikke har været anvendt i en længere periode frem til leveringstidspunktet. Det skal dog bemærkes, at dette er udtryk for Skattestyrelsens fortolkning og dermed ikke nødvendigvis udtryk for gældende ret. I sagen C-326/11 J.J. Komen¹⁵⁵ konkluderede EU-Domstolen, at salget af en delvist nedrevet bygning skulle anses som værende en gammel bygning med tilhørende jord.¹⁵⁶ Af EU-Domstolens argumentation blev det lagt til grund, at der var tale om en gammel bygning, idet bygningen var

¹⁵¹ Jf. SKM2020.171.SR - *Beskrivelse af faktiske forhold*

¹⁵² Tilsvarende gjorde sig ligeledes gældende i SKM2021.197.SR

¹⁵³ Jf. SKM2020.238.SKTST, 4.1. *Funktionsdygtig bygning*

¹⁵⁴ Jf. SKM2020.238.SKTST, 4.1. *Funktionsdygtig bygning*

¹⁵⁵ Sagen omhandler sondringen mellem en gammel bygning med tilhørende jord og en ny bygning, hvor sælger har delvist nedrevet bygningen inden overdragelsen.

¹⁵⁶ Jf. sag C-326/11, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, dom af 12. juli 2012. Herefter henvist til som *J.J. Komen*

i brug frem til overdragelsen, uagtet, at bygningen var delvist nedrevet.¹⁵⁷ Det må derfor kunne konkluderes, at EU-Domstolen sandsynligvis ligeledes vil tillægge en bygnings faktiske anvendelse betydning, i kvalifikationen af, hvorvidt en bygning er funktionsdygtig eller ej.

I kontrast til ovenstående er det anført i styresignalet, at hvis en bygning har stået ubenyttet i længere tid og at bygningen ikke har været opvarmet eller vedligeholdt, skal bygningens funktionsdygtighed kunne sandsynliggøres af sælger.¹⁵⁸ Af SKM2020.171.SR og styresignalet er det dog ikke tydeligt, hvor lang tid der skal forstås ved ubenyttet i *længere tid*, da ejendommen i SKM2020.171.SR blev anvendt helt frem til overdragelsen, og styresignalet ikke yderligere specificerer hvor lang en periode der henvises til.

Dette kan belyses yderligere i Skatterådets bindende svar SKM2020.275.SR.¹⁵⁹ Afgørelsen omhandler en kommunes salg af en ejendom. Kommunen havde ikke fratrukket moms for deres afholdte udgifter, da ejendommen ikke var blevet anvendt til momspligtige aktiviteter. Kommunen havde indgået en aftale vedrørende salg af ejendommen. Købers hensigt var at nedrive ejendommen og opføre nye plejeboliger på det frigjorte areal. Ejendommen skulle nedrives for købers egen regning og risiko.

Af købsaftalen mellem kommunen og køberen fremgik følgende:

- Sælger har fraskrevet sig ansvaret for ejendommens stand
- Bygningen er ikke anvendt på nuværende tidspunkt
- Bygningen fremgår generelt i mindre god stand
- Bygningen er ikke i god stand, og køber erhverver bygningen med henblik på nedrivning af den på ejendommen eksisterende bygning.

Udover ovenstående var det oplyst, at bygningen ikke havde været anvendt af kommunen siden overtagelsen af ejendommen for 2-3 år siden.¹⁶⁰

Transaktionen blev anset som en levering af en gammel bygning og var dermed momsfrataget i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 9. Skattestyrelsen var af den opfattelse, at det ud fra sagens oplysninger kunne lægges til grund, at ejendommen på overdragelsestidspunktet godt kunne anvendes som bygning og at den dermed måtte anses som værende en fuldt funktionsdygtig bygning.¹⁶¹

Ud fra SKM2020.275.SR kan det dermed lægges til grund, at en bygning godt kan anses som værende fuld funktionsdygtig, selvom bygningen ikke har været i brug helt op til overdragelsen. At der i styresignalet er formuleret, at en bygning skal have stået ubenyttet i længere tid, før sælger skal sandsynliggøre bygningens funktionsdygtighed kan, på baggrund af SKM2020.275.SR udstrækkes til, at *længere tid* er længere end 2-3 år.

Sandsynliggørelsen af bygningens funktionsdygtighed kan tage udgangspunkt i en overdragelseskontrakt mellem uafhængige parter eller uvildige sagkyndiges vurderinger af, hvorvidt bygningen kan anvendes som bygning.¹⁶²

¹⁵⁷ Jf. J.J. Komen, præmis 39

¹⁵⁸ Jf. SKM2020.238.SKTST, 4.1. *Funktionsdygtig bygning*

¹⁵⁹ Jf. Skatterådet bindende svar af 23. juni 2020. *Moms på fast ejendom - salg af fast ejendom - funktionsdygtig bygning*. Herefter henvist til som SKM2020.275.SR

¹⁶⁰ Jf. SKM2020.275.SR - *Beskrivelse af de faktiske forhold*

¹⁶¹ Jf. SKM2020.275.SR - *Skattestyrelsens indstilling og begrundelse*

¹⁶² Jf. Den Juridiske Vejledning 2021-1, D.A.5.9.5. *Momspligt ved levering af byggegrunde - Funktionsdygtig bygning*

Af SKM2020.275.SR fremgår det flere steder, at bygningen “*fremstår generelt i mindre god stand*” og “*bygning er ikke god stand*”. Dette har dog ikke haft en indvirkning på kvalifikationen af bygningen som funktionsdygtig bygning og der er ligeledes heller ikke kommenteret yderligere på bygningens stand, i forbindelse med Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Det kan dermed lægges til grund, at en bygning kan anses som værende fuld funktionsdygtig, uagtet, at bygningen er af mindre god stand.

Ud fra afsigelsen er det dog ikke konkretiseret, hvad der forstås ved “*mindre god stand*” eller i hvor ringe stand en bygning skal være, før den må anses som værende ikke funktionsdygtig.

Af styresignalet fremgår det, at nogle mangler kan være så omfattende, at en bygning ikke kan benyttes som bygning, hvorfor bygningen må vurderes som værende en ikke funktionsdygtig bygning.¹⁶³ Til dette har Skattestyrelsen knyttet konkrete eksempler på mangler, som vil medføre, at en bygning ikke vil blive anset som værende fuldt funktionsdygtig. Disse omhandler:

- Påbud om nedrivning eller kondemnering
- Skader efter brand, storm, større hærværk
- Total vandskade

Ud over ovenstående vil en bygning ligeledes blive anses som værende ikke funktionsdygtig, hvis bygningen er væsentligt misvedligeholdet eller hvis det er nødvendigt at udskifte væsentlige dele af bygningens bestanddele, før bygningen kan tages i brug.¹⁶⁴

Det kan dog ikke klart tolkes ud fra styresignalet, hvad Skattestyrelsen forstår ved *væsentligt* misligholdt eller udskiftning af *væsentlige* bestanddele. Det er dog fastlagt i styresignalet, at bygninger som ikke fremstår som værende vedligeholdet, godt kan anses som værende funktionsdygtige, hvis bygningerne kan anvendes og tages i brug efter småreparationer for eksempelvis reparationer af knuste ruder.

Opsummering

Ud fra ovenstående gennemgang af de bindende svar SKM2020.171.SR og SKM2020.275.SR sammenholdt med Den Juridiske Vejledning og styresignalet kan det konkluderes, at en bygning skal anses som værende ikke-funktionsdygtig, hvis den ikke kan anvendes til det oprindelige tiltænkte formål og heller ikke kan anvendes som bygning til andre formål. Vurderingen af en bygnings funktionsdygtighed skal tage udgangspunkt i en konkret vurdering og om hvorvidt bygningen faktisk kan anvendes som bygning.

Sælgers anvendelse af bygning frem til leveringstidspunktet tillægges stor betydning. En bygning skal anses som værende fuldt funktionsdygtig, hvis bygningen er blevet anvendt helt frem til overdragelsen til køber. Det er dog ikke et krav, at bygningen anvendes helt ind til overdragelsen til køber, da en bygning stadig kan blive anset som funktionsdygtig, hvis den har stået ubenyttet umiddelbart inden leveringen.

På baggrund af SKM2020.275.SR kan det konkluderes, at en bygning ligeledes kan være funktionsdygtig, hvis den ikke har været benyttet fast i 2-3 år.

¹⁶³ Jf. SKM2020.238.SKTST, 4.1. *Funktionsdygtig bygning*

¹⁶⁴ Jf. SKM2020.238.SKTST, 4.1. *Funktionsdygtig bygning*

Ud over den faktiske anvendelse af en bygning, kan sandsynliggørelsen af bygningens funktionsdygtighed tage udgangspunkt i en overdragelseskontrakt mellem uafhængige eller uvildige sagkyndiges vurderinger af, hvorvidt en bygning faktisk kan anvendes som bygning.

Det kan ligeledes konkluderes, at en bygning kan anses som værende fuldt funktionsdygtig, uagtet, at bygningen er af mindre god stand.

Det er dog fortsat uklart, på baggrund af SKM2020.171.SR, SKM2020.275.SR og styresignalet, hvor grænsen mellem en funktionsdygtig og en ikke-funktionsdygtig bygning går, med udgangspunkt i bygningens tilstand.

Der er dog fastlagt klare eksempler i Den Juridiske Vejledning, som fastsætter hvornår en bygningens stand er af så væsentlig ringe karakter, at bygning alt andet lige må anses som værende ikke-funktionsdygtig. Dette gælder hvis der er påbud om nedrivning eller kondemnering, skader efter brand, storm, større hærværk eller total vandskade. Det er dog ikke klart hvordan Skattestyrelsen vil fortolke grænsetilfældene mellem bygninger af mindre god stand og bygninger med for eksempelvis store skader efter brand eller hærværk.

I nedenstående afsnit vil der blive analyseret forskellige parameter, for at analysere og tolke rækkevidden af, hvornår en bygning bør anses som værende funktionsdygtig eller ej, på baggrund af bygningens tilstand.

5.1.3 Bygningens stand

I nærværende afsnit vil det blive analyseret, hvordan bygningers forringet værdi kan have en indvirkning på vurderingen af funktionsdygtigheden.

Omfanget af begrebet funktionsdygtighed er ikke yderligere forklaret i EU-Domstolens afgørelse i KPC Herning dommen. I Generaladvokatens forslag til afgørelsen beskrives pakhuset som både “funktionsdygtig” og som “intakt”.¹⁶⁵ EU-Domstolen anvender kun beskrivelsen funktionsdygtig. Det må dog antages, at der stilles større krav til hvornår en bygning er funktionsdygtig i forhold til hvornår en bygning blot er intakt.

Af Den Juridiske Vejledning fremgår det, at en bygning kan have visse mangler, der er så omfattende, at bygningen ikke kan anvendes som bygning, eksempelvis:

- *Påbud om nedrivning eller kondemnering*
- *Skader efter brand eller storm*
- *Større hærværk*
- *Total vandskade*
- *Udskiftning af væsentlige bygningsbestanddele er nødvendigt*
- *Bygningen er væsentligt misvedligeholdet*¹⁶⁶

Salg af fast ejendom bestemt til nedrivning, der består af en gammel bygning der udviser mangler i overensstemmelse med ovenstående, vil derfor blive anset som en momspligtig levering af en byggegrund, idet bygningen anses som ikke-funktionsdygtig.

¹⁶⁵ Jf. Generaladvokat M. Bobeks forslag til afgørelse i sag C-71/18, KPC Herning, af 19. marts 2019, præmis 44, 55 og 67

¹⁶⁶ Jf. Den Juridiske Vejledning 2021-1, D.A.5.9.5. Momspligt ved levering af byggegrunde - *Funktionsdygtig bygning*

At der er påbud om nedrivning eller kondemnering må alt andet lige medføre, at en bygning ikke er funktionsdygtig. Dette skyldes, at der ved kondemnering forstås, at der nedlægges forbud mod, at bygningen eller en del af denne benyttes til beboelse eller ophold for mennesker, da bygningens benyttelse skønnes forbundet med sundhedsfare eller brandfare jf. Byfornyelseslovens § 76.¹⁶⁷ De øvrige eksempler fra Den Juridiske Vejledning synes dog upræcise og svært brugbare i praksis.

Af Skattestyrelsens praksis, som på nuværende tidspunkt eksisterer på området, har der ikke været en sag, hvor der eksplicit er taget stilling til en bygnings stand i forhold til hvorvidt bygningen er funktionsdygtig eller ej. I de bindende svar SKM2020.171.SR og SKM2020.275.SR er det ubestridt, at bygningerne var funktionsdygtige. I SKM2020.171.SR anvendes bygningen frem til tidspunktet for leveringen til sælger, hvorfor bygningen anses som funktionsdygtig. I SKM2020.275.SR oplyses det, at bygningen ikke er i god stand, dog anses den stadig som funktionsdygtig. Det er ikke uddybet yderligere, hvad der er årsagen til, at bygningen er af mindre god stand.

Der er dermed, på nuværende tidspunkt, ikke national praksis der kan hjælpe med belysningen af, hvor dårlig en stand en bygning skal være i, før den ikke kan benyttes som bygning.

Skattestyrelsens eksempler synes som, ovenfor anført, svært brugbare i praksis. Det er ikke, i Den Juridiske Vejledning, udspecificeret, hvad der forstås ved en bygning der er *væsentligt misligholdt*, har været udsat for *større hærværk* eller har behov for udskiftning af *væsentlige bestanddele*. Det må derfor antages, at dette kan give anledning til problematikker i praksis, hvis der sælges en bygning, som ikke har været anvendt frem til overdragelsen, hvorfor sælger skal sandsynliggøre bygningens funktionsdygtighed.

Med større hærværk må det antages, at en bygning skal være beskadiget i større grad. Mindre hærværk som knuste ruder og indsparkede døre må antages at kunne repareres med småreparationer, hvorefter en bygning må anses som værende funktionsdygtig, ligesom det må antages, at hærværk i form af graffiti, alt andet lige ikke har en indvirkning på anvendelsen af en bygning.

Af Den Juridiske Vejledning fremgår det, at bygningens funktionsdygtighed beror på en konkret vurdering og at denne vurdering tager udgangspunkt i, hvorvidt bygningen faktisk kan anvendes som bygning.¹⁶⁸

Det er dog ikke klart hvordan denne vurdering skal finde sted eller hvordan forskellige parametre kan spille ind, i forhold til vurderingen af bygningens stand. Det er i tidligere sager set, at Google Street View er blevet anvendt til at dokumentere de faktiske forhold på et grundareal.¹⁶⁹ Lignende kunne forestilles at tages i brug til vurdering af en bygnings funktionsdygtighed. Det må dog antages, at billeder fra Google Street View kun til en vis grad kan anvendes, da det må antages, at billeder fra vejen ikke er fyldestgørende til at kunne vurdere hvorvidt en bygning faktisk kan anvendes som bygning. Sådanne billeder må dog antages, til en vis grad at være brugbare, hvis en bygning er klart ikke-funktionsdygtig, for eksempelvis hvis bygningen har klart væsentlige skader.

¹⁶⁷ Jf. lovbekendtgørelse nr. 794 af 27. april 2021 om byfornyelse og udvikling af byer - byfornyelsesloven

¹⁶⁸ Jf. Den Juridiske Vejledning 2021-1, D.A.5.9.5. Momspligt ved levering af byggegrunde - *Funktionsdygtig bygning*

¹⁶⁹ I SKM2018.29.SR blev billeder Google Street View anvendt til at dokumentere, at der på overdragelsestidspunktet eksisterede en bygningen på grunden

Det må kunne antages, at andre parametre også kan have indvirkning på vurderingen af en bygnings funktionsdygtighed. Det kan antages, at Skattestyrelsen eksempelvis vil lægge sælgers udgifter til grund for vurderingen. Det kan tænkes, at Skattestyrelsen vil se på, hvorvidt sælger for eksempel har slukket for varmen i en ubenyttet bygning og lægge dette til grund ved en samlet vurdering af bygningens funktionsdygtighed. Det kan dog ikke i sig selv illustrere, hvorvidt en bygning kan anvendes som bygning eller ej, idet det må antages, at en ejer ligeledes vil slukke for varmen i en funktionsdygtig bygning, hvis denne stod tom, af økonomiske hensyn.

Det kunne ligeledes tænkes, at Skattestyrelsen kunne tillægge sælgers forsikring værdi. Det kunne eksempelvis tillægges vægt, hvorvidt en bygning er fuldt forsikret eller om sælger blot har forsikret bygningen til nedrivningsværdi. En bygning der af sælger er forsikret til nedrivningsværdi kan give udtryk for sælgers vurdering af bygningens værdi og dermed bygningens stand og funktionsdygtighed. Det kan dog, ligesom ovenstående, ikke tillægges vægtende betydning, da forsikring ligeledes blot kan være et udtryk for sælgers sparsommelighed, idet sælger potentielt blot ønsker at spare penge på forsikringen.

Skattestyrelsen fremlægger således, ud fra ovenstående, forskellige eksempler, som kan indikere hvornår en bygnings tilstand bør anses som ikke-funktionsdygtig. Skattestyrelsen uddyber dog ikke disse eksempler yderligere. Den præcise sondring mellem en funktionsdygtig og en ikke-funktionsdygtig bygning, på baggrund af bygningens tilstand, vil derfor først ligge klar, når der foreligger afgørelser på netop dette.

Opsummering

Omfanget af begrebet funktionsdygtighed er ikke yderligere forklaret i EU-Domstolens afgørelse i KPC Herning dommen. Der foreligger heller ikke, på nuværende tidspunkt, dansk praksis på området, som direkte behandler en bygnings funktionsdygtighed. Det kan dog, på baggrund af SKM2020.275.SR konkluderes, at en bygning der ikke er i god stand, godt kan anses som funktionsdygtig. Det er dog ikke uddybet i dommen, hvad der udgjorde bygningens dårlige stand.

Skattestyrelsen har, i Den Juridiske Vejledning, oplistet forskellige fejl og mangler, som kan medføre, at en bygning må anses som værende ikke-funktionsdygtig. Det må dog konkluderes, at flere af disse synes upræcise og svært brugbare i praksis.

Det kan dermed konkluderes, at der på nuværende tidspunkt ikke foreligger praksis, hverken fra EU-Domstolen eller nationalt, som kan bidrage ved fortolkningen af grænsetilfældene mellem klart funktionsdygtige og klart ikke-funktionsdygtige bygninger.

5.1.4 Gavl - Rækkevidden af KPC Herning

For at kunne belyse spørgsmålet omkring hvordan der skelnes mellem en funktionsdygtig og ikke-funktionsdygtig bygning yderligere, vil der i nærværende afsnit blive taget udgangspunkt i en opstillet situation med en salgstransaktion, hvor der leveres en gavl.

For at udfordre begrebet *funktionsdygtig* vil denne fiktive situation blive analyseret, således nærværende afhandlingen kan give et realistisk bud på hvad Skattestyrelsens praksis er samt

om denne praksis er i overensstemmelse med gældende ret vedrørende begrebet funktionsdygtig.

Der tages udgangspunkt i en situation, hvor sælger leverer en grund hvorpå der står en gavl tilbage fra en tidligere bygning, som skal anvendes i købers nye byggeri. Sælger har således nedrevet bygningen inden levering således, at der kun står en gavl tilbage, som, efter aftale med køber, skal bruges i købers nye bygning.

Denne opstillede situation tager udgangspunkt i KPC Herning dommen, idet køber i sagen skulle anvende en gavl i forbindelse med opførelsen af det nye byggeri. I sagen stod KPC Herning dog ikke for nedrivningen, hvorfor der i den pågældende sag blev leveret et pakhuset. I dette scenarie vil det blive analyseret, hvordan udfaldet af dommen kunne tænkes at være, hvis KPC Herning havde nedrevet alt med undtagelse af gavlen på pakhuset, inden overdragelsen til køber. En del af Skatteministeriets argumentation i KPC Herning dommen gik på, hvorvidt gavlen var en bygning eller ej¹⁷⁰, hvorfor der på baggrund af dommen kan udledes flere elementer til at analysere ovenstående fiktive situation.

Spørgsmålet går dermed på, om EU-Domstolen, i ovenstående situation, ville kvalificere leveringen som levering af en gammel bygning eller en byggegrund og dermed om leveringen havde været momsfrigaget eller momspligtig, hvis KPC Herning havde leveret en grund med en grundfast gavl.

Spørgsmålet er relevant, i det svaret kan give klarhed omkring hvorvidt en gavl kan anses som en bygning og i bekræftende fald, hvorvidt en gavl kan anses som en funktionsdygtig bygning.

Først og fremmest skal det afklares, at der ikke må være tale om et kunstigt arrangement, som er konstrueret for at opnå en momsmæssig fordel. Dette ville medføre, at der ville ske momsfrigagelse på baggrund af svig eller misbrug, hvilket ikke er tilladt jf. princippet om forbud mod svig.¹⁷¹ Det er dermed en forudsætning, at der ikke er tale om et kunstigt arrangement, før det kan vurderes om levering af en grund med en gavl kan kvalificeres som salg af en gammel bygning eller salg af en byggegrund.

Såfremt ovenstående forudsætning er opfyldt, er der følgende tvivlsspørgsmål i forbindelse med kvalificering af en gavl:

1. Kan en gavl kvalificeres som en bygning?
2. Kan en gavl, i bekræftende fald, kvalificeres som en *funktionsdygtig* bygning?

Jf. momssystemdirektivets artikel 12, stk. 2, 1. pkt. forstås en bygning som “*enhver grundfast konstruktion*” hvorfor en gavl som udgangspunkt kan kvalificeres som en bygning, såfremt gavlen er grundfæstet. Dermed kan det på baggrund af den EU-retlige definition af begrebet fastslås, at en grundfast gavl kan kvalificeres som en bygning.

Dermed er spørgsmålet herefter, om den grundfaste gavl kan anses som en fuldt funktionsdygtig bygning?

Dette forsøges vurderet på baggrund af KPC Herning dommen, Den Juridiske Vejledning samt Generaladvokatens forslag til afgørelsen af KPC Herning dommen.

¹⁷⁰ Jf. KPC Herning, præmis 22

¹⁷¹ Jf. Den Juridiske Vejledning 2021-1, D.A.3.4. Misbrug samt C-255/02, Halifax plc, præmis 70

EU-Domstolen fastlægger, i KPC Herning dommen, at en levering af en grund med en funktionsdygtig bygning ikke kan anses som en byggegrund, selvom parternes hensigt er at rive bygningen helt eller delvist ned for at skabe plads til en ny bygning.¹⁷² EU-Domstolen kommenterer dog ikke på hvorvidt gavlen, som skal bruges i den nye bygning, kan anses som en fuldt funktionsdygtig bygning. Dette skyldes, at der i KPC Herning dommen på leveringstidspunktet stod et pakhuis, som køber skulle forestå nedrivning af. Derfor foretog EU-Domstolen ikke en vurdering af, om gavlen kunne anses som fuldt funktionsdygtig, men blot om pakhuset var fuldt funktionsdygtig. Det var for afgørelsen af dommen derfor ikke relevant at foretage en vurdering af, om gavlen var fuldt funktionsdygtig. Det kan dermed ikke direkte udledes af KPC Herning dommen, om en levering af grund med en grundfast gavl kan kvalificeres som en fuldt funktionsdygtig bygning eller ikke-funktionsdygtig bygning.

I KPC Herning dommen gjorde Skatteministeriet gældende, at begge salgstransaktioner burde kvalificeres som byggegrunde jf. det anførte i præmis 22:

*“Den omstændighed, at den pakhuisbygning, som er opført på grunden, ikke er blevet revet helt ned, er uden betydning for denne kvalifikation, idet den del heraf, der ikke er revet ned, ikke kan kvalificeres som en »bygning« som omhandlet i artikel 12, stk. 2, i direktiv 2006/112.”*¹⁷³

Dermed mente Skatteministeriet, at *“den del heraf, der ikke er nedrevet”* - gavlen samt industrielle konstruktioner, transportør, beton elevatorhuse/hejsehuse og blå skydeporte¹⁷⁴ - ikke kunne kvalificeres som en bygning efter momssystemdirektivets definition jf. artikel 12, stk. 2, 1. pkt.

I den historiske Juridiske Vejledning¹⁷⁵ var det anført, at en *“gammel”* gavl, som skulle bruges i en ny bygning, ikke kunne anses som en bygning, da gavlen ikke udgør en væsentlig del af ejendommen, hvilket blev gjort gældende i Skatterådets bindende svar SKM2014.554.SR.¹⁷⁶ Som tidligere nævnt blev dette bindende svar ændret af Landsskatteretten inden Skatteministeriet indbragte denne sag for Domstolene, hvorefter EU-Domstolen traf afgørelse i KPC Herning dommen.

I den gældende Juridiske Vejledning¹⁷⁷ er det ikke længere indført, at en *“gammel”* gavl ikke kan anses som en bygning, hvilket kan indikere, at Skattestyrelsen, som følge af afgørelsen i KPC Herning dommen, muliggør, at en gavl kan anses som en bygning efter momssystemdirektivets definition jf. artikel 12, stk. 2, 1. pkt.

Det er dermed, som udgangspunkt, i den administrative praksis anerkendt, at en gavl kan kvalificeres som en bygning. Hvis praksis ikke er til hinder for, at en gavl anses som en bygning, kan det herefter diskuteres, hvorvidt en gavl kan anses som værende en funktionsdygtig bygning.

¹⁷² Jf. KPC Herning, præmis 63

¹⁷³ Jf. KPC Herning, præmis 22

¹⁷⁴ Jf. Vestre Landsrets kendelse af 15. maj 2017. *Præjudiciel forelæggelse - moms ved salg af byggegrund*. SKM2017.439.LSR og KPC Herning, præmis 15

¹⁷⁵ Den Juridiske Vejledning 2020-1 D.A.5.9.5: Momspligt ved levering af byggegrunde, *Definition af byggegrunde*.

¹⁷⁶ Jf. SKM2014.554.SR

¹⁷⁷ Den Juridiske Vejledning 2021-1 D.A.5.9.5: Momspligt ved levering af byggegrunde, *Definition af byggegrunde*.

I Skattestyrelsens udsendte styresignal¹⁷⁸, med afsæt i KPC Herning dommen, fastholder Skattestyrelsen sin opfattelse vedrørende, at en gavl ikke kan være fuldt funktionsdygtig i det der af styresignalet fremgår:

“Domstolen tillægger det ikke selvstændig betydning, at en del af bygningen - gavlen - ikke er revet ned, da selve nedrivningen blev foranlediget efter leveringen og for købers regning. Det er herefter fortsat Skattestyrelsens opfattelse, at en gavl ikke kan anses som en funktionsdygtig bygning.”

Skattestyrelsen er dermed af den holdning, at en gavl ikke kan være en fuldt funktionsdygtig bygning. Skattestyrelsens argumentation for dette er, at EU-Domstolen ikke tillægger gavlen selvstændig betydning.

Som nævnt ovenfor valgte EU-Domstolen ikke at tillægge gavlen selvstændig betydning, idet der objektivt set stod et funktionsdygtigt pakhús på grunden på leveringstidspunktet. Det var derfor ikke relevant for sagen at vurdere, om gavlen kunne anses som fuldt funktionsdygtig eller ej. Det må derfor antages, at det er ukorrekt, at Skattestyrelsen benytter ovenstående begrundelse som argumentation for, at en gavl ikke kan kvalificeres som funktionsdygtig. En sådan fortolkning kan ikke umiddelbart udledes af KPC Herning dommen og Skattestyrelsens argumentation synes tvivlsom.

Ovenstående pointe slås ligeledes fast af Generaladvokaten som, i sit forslag til afgørelsen af KPC Herning dommen præmis 60 atterer, at vurderingen af om gavlen var en bygning eller ej, ikke havde betydelig relevans for afgørelsen af det præjudicielle spørgsmål.¹⁷⁹

Generaladvokaten har anført følgende i præmis 60:

“Til trods for, at konturerne af dette begreb var genstand for nogen diskussion mellem parterne, ser jeg derfor intet formål med at komme nærmere ind på dette spørgsmål, da det er af ringe relevans for den foreliggende sag.”

Dermed er Generaladvokatens opfattelse ligeledes, at kvalificeringen af gavlen var “af ringe relevans”, hvorfor dette også indikerer, at det synes ukorrekt at Skattestyrelsen benytter begrundelsen om, at EU-Domstolen ikke har tillagt gavlen selvstændig betydning, som argumentation for, at en gavl ikke kan kvalificeres som fuldt funktionsdygtig.

I vurderingen af om en gavl er fuldt funktionsdygtig eller ej, kan det ud fra ovenstående konkluderes, at en gavl ifølge den administrative praksis, ikke kan være fuldt funktionsdygtig. Dette har Skattestyrelsen antaget ud fra afgørelsen i KPC Herning dommen, hvor de bruger begrundelsen, at EU-Domstolen ikke konkret vurderede om gavlen var en bygning eller ej, som argumentation.

Denne argumentation fra Skattestyrelsen synes meget tvivlsom, da vurderingen af gavlen ikke var relevant at vurdere for EU-Domstolen, hvorfor det som udgangspunkt er ukorrekt af Skattestyrelsen at benytte denne argumentation. Skattestyrelsen kan dog godt fastholde deres opfattelse af, at en gavl ikke kan anses som funktionsdygtig, dog synes benyttelsen af ovenstående begrundelse som argumentation tvivlsom, da dette ikke umiddelbart kan udledes af KPC Herning dommen.

¹⁷⁸ Jf. SKM2020.238.SKTST

¹⁷⁹ Jf. Generaladvokat M. Bobeks forslag til afgørelse i sag C-71/18, KPC Herning, af 19. marts 2019, præmis 60.

Derfor ønskes det undersøgt, om Skattestyrelsen har andre argumenter for, at de kan fastholde, at en gavl ikke bør kvalificeres som en fuldt funktionsdygtig bygning.

Generaladvokaten har i sit forslag til afgørelsen af KPC Herning dommen præmis 59, anført følgende:

“Som Kommissionen med rette har fremhævet, kan medlemsstaternes spillerum med hensyn til at definere, hvad det udgør »byggegrund«, ikke gå så vidt som til at gøre indgreb i begrebet »bygning«, der omvendt er et EU-retligt begreb. Dette begreb er endvidere defineret ret bredt i momsdirektivets artikel 12, stk. 2, første afsnit: »enhver grundfast konstruktion«”.¹⁸⁰

Medlemsstaterne har, som tidligere nævnt, den frihed til selv at kunne definere omfanget af begrebet “byggegrund”. De danske myndigheder kan dermed definere hvad, der i Danmark, er omfattet af begrebet “byggegrund”.

Generaladvokaten anfører dog i ovenstående, at selv om medlemsstaterne har friheden til selv at kunne definere begrebet “byggegrund”, kan medlemsstaterne ikke “gå så vidt” at der gøres indgreb i det EU-retlige begreb “bygning”, som jævnfør momssystemdirektivets artikel 12, stk. 2, 1. pkt. er defineret som “enhver grundfast konstruktion”.

Med dette indikerer Generaladvokaten således, at ved, at den danske regering ikke anerkender en gavl som “bygning” og dermed anser en grund med en gavl som en byggegrund, gøres der indgreb i begrebet “bygning”. Dette skyldes, at en gavl som udgangspunkt er en “grundfast konstruktion” såfremt den selvfølgelig er grundfæstet.

Generaladvokaten forholder sig i sit forslag til afgørelsen af KPC Herning dommen i præmis 60 til den konkrete situation, hvor der er anført følgende:

“I den forbindelse vil jeg blot tilføje, at den omstændighed, at en del af en gavl på den gamle bygning blev bevaret i den nye bygning, er uden betydning inden for rammerne af den foreliggende bedømmelse. Som jeg har forstået det, blev denne del af bygningen først fjernet for efterfølgende at blive integreret i den nye bygning. Efter min opfattelse kan begrebet »bygning« som omhandlet i momsdirektivets artikel 12, stk. 2, første afsnit, ikke på grundlag af nogen rimelig fortolkning heraf udvides til at omfatte et element af den gamle bygning, der blot senere blev integreret i eller anvendt til den nye bygning, uden nogensinde at have været grundfæstet. Til trods for, at konturerne af dette begreb var genstand for nogen diskussion mellem parterne, ser jeg derfor intet formål med at komme nærmere ind på dette spørgsmål, da det er af ringe relevans for den foreliggende sag.”¹⁸¹

Generaladvokaten anfører således i ovenstående, at gavlen i den konkrete situation ikke bør anses som en bygning idet, at gavlen i situationen flyttes, hvorfor den må vurderes som ikke “grundfæstet”. Derfor opfylder den ikke kriteriet i momssystemdirektivets definition af bygning. Dermed forholder Generaladvokaten sig reelt set til om en gavl kan kvalificeres som en bygning eller ej. Dog forholder han sig kun til denne konkrete situation hvor gavlen ikke var grundfæstet, hvorfor der ikke ud fra dette kan fastslås, at en grundfæstet gavl ikke kan kvalificeres som en bygning.

¹⁸⁰ Jf. Generaladvokat M. Bobeks forslag til afgørelse i sag C-71/18, KPC Herning, af 19. marts 2019, præmis 59

¹⁸¹ Jf. Generaladvokat M. Bobeks forslag til afgørelse i sag C-71/18, KPC Herning, af 19. marts 2019, præmis 60

Det er dog fortsat ikke, på baggrund af Generaladvokatens forslag, muligt at slutte modsætningsvist, at Generaladvokaten mener, at en grundfæstet gavl kan kvalificeres som en funktionsdygtig bygning, da han reelt set kun har fastslået, at en ikke grundfæstet gavl, i denne situation, ikke kan anses som fuldt funktionsdygtig bygning. Dog udelukker, hverken Generaladvokaten eller EU-Domstolen ikke, at en grundfæstet gavl kan være en fuldt funktionsdygtig bygning.

Som det ovenfor er fastslået omfatter momssystemdirektivets definition på bygning alle grundfaste konstruktioner og dermed også en grundfæstet gavl. Som tidligere nævnt indikeres dette også i den gældende Juridiske Vejledning, hvor det ikke længere er indført, at en "gammel" gavl ikke kan anses i en bygning. Det må derfor klart antages, at det i praksis fremover vil være gældende, at en gavl kan kvalificeres som bygning, såfremt den er grundfæstet.

Det er dog stadig ikke ud fra ovenstående fastslået, om en grundfæstet gavl kan anses som fuldt funktionsdygtig eller ej. Der er således ikke i ovenstående hverken argumenter for eller imod om en grundfæstet gavl kan kvalificeres som fuldt funktionsdygtig bygning.

Som tidligere nævnt har Skattestyrelsen i styresignalet anført, at det ikke er afgørende for vurderingen af, hvorvidt en bygning er funktionsdygtig og reelt kan anvendes som bygning, om bygningen anvendes til det formål, som oprindeligt var tiltænkt med bygningen. Det er dog fastlagt, at en bygning skal anses som værende ikke funktionsdygtig, hvis den ikke kan anvendes til det oprindelige tiltænkte formål og heller ikke kan anvendes som bygning til andre formål.¹⁸²

Der kan dermed argumenteres for, at en grundfæstet gavl som, uden forbedringer eller anden renovering, kan indgå i en ny bygning, kan anses som en fuldt funktionsdygtig bygning, idet denne kan anvendes til gavlens oprindelige formål, nemlig som gavl i en bygning. Overdragelsen af en grund med en sådan fuldt funktionsdygtig gavl, bør derfor kvalificeres som levering af gammel bygning og dermed være en momsfrataget levering, såfremt de øvrige parametre herfor ligeledes er opfyldt. Der foreligger endnu ingen praksis på sådanne situationer, hvorfor ovenstående kun støttes op af momssystemdirektivets definition af en bygning, indtil der foreligger praksis på en sammenlignelig situation.

Det ligger ud fra ovenstående ikke klart om EU-Domstolen, i en potentiel sag vedrørende en gammel gavl som anvendes i en ny bygning, vil kvalificere overdragelsen som levering af en fuldt funktionsdygtig gammel bygning og dermed momsfrataget efter momssystemdirektivets art 135, stk. 1, litra j. eller som levering af en byggegrund og dermed momspligtig.

Afhandlings opfattelse er den, at der i ovenstående ikke umiddelbart er noget som ligger til hinder for at kvalificere en gammel gavl som en funktionsdygtig bygning, såfremt de øvrige parametre er opfyldt samt, at der ikke er tale om et kunstigt arrangement. Således er opfattelsen, at en gavl som benyttes i en ny bygning, på baggrund af praksis og momssystemdirektivets definitioner, bør kvalificeres som fuldt funktionsdygtig og dermed momsfratages, såfremt gavlen er grundfæstet. Det skal ligeledes bemærkes, at salg af en grund med en grundfæstet gavl, som anvendes i et nyt byggeri, på intet tidspunkt, antageligvis, vil være at anse som "ubebygget". En problemstilling kunne i forlængelse heraf dermed være, hvorvidt salg af en grund med en gavl, som anvendes i et nyt byggeri, skal anses som salg af en gammel bygning eller salg af en ny bygning inden første indflytning.

¹⁸² Jf. SKM2020.238.SKTST, 4.1. *Funktionsdygtig bygning*

Det er ud fra ovenstående ikke klart hvad gældende ret i ovenstående situation er, hvorfor der, indtil der foreligger konkret praksis på en lignende situation, vil være tvivl om hvorledes leveringen af en grundfæstet gavl kan kvalificeres som fuldt funktionsdygtig eller ej.

Som tidligere nævnt har Skattestyrelsen dog i det udsendte styresignal anført:

*“Domstolen tillægger det ikke selvstændig betydning, at en del af bygningen - gavlen - ikke er revet ned, da selve nedrivningen blev foranlediget efter leveringen og for købers regning. Det er herefter fortsat Skattestyrelsens opfattelse, at en gavl ikke kan anses som en funktionsdygtig bygning.”*¹⁸³

Det må derfor forventes at Skattestyrelsens nye styresignal og dermed Den Juridiske Vejledning, er den gældende praksis på området, indtil der foreligger anden praksis fra Domstolene, som kan belyse gældende ret på området yderligere. En gavl vil derfor, som udgangspunkt blive kvalificeret som ikke fuldt funktionsdygtig, indtil denne konkrete problemstilling tages til Domstolene, hvor denne praksis eventuelt vil kunne blive underkendt.

Opsummering

Skattestyrelsens praksis åbner op for, at en gavl kan anses som en bygning idet den historiske Juridiske Vejledning er ændret således, at der ikke længere er anført, at en “gammel” gavl, som skulle bruges i en ny bygning ikke kunne anses som en bygning, da gavlen ikke udgjorde en væsentlig del af ejendommen.

Dog er Skattestyrelsen af den holdning at en gavl ikke kan anses som en fuldt funktionsdygtig bygning idet de i styresignalet har anført:

“Domstolen tillægger det ikke selvstændig betydning, at en del af bygningen - gavlen - ikke er revet ned, da selve nedrivningen blev foranlediget efter leveringen og for købers regning. Det er herefter fortsat Skattestyrelsens opfattelse, at en gavl ikke kan anses som en funktionsdygtig bygning.”

En tolkning af, at en gavl ikke kan være fuldt funktionsdygtig, er ikke i strid med EU-Domstolens afgørelse af KPC Herning dommen. En sådan fortolkning kan dog ikke umiddelbart udledes direkte af afgørelsen, hvorfor Skattestyrelsens argumentation for ovenstående synes tvivlsom.

Det er som nævnt ovenfor afhandlingens opfattelse, at Skattestyrelsen har fortolket spørgsmålet omkring gavlen i KPC Herning dommen ukorrekt, hvorfor afhandlingen er af den overbevisning, at hvis ovenstående opstillede situation præsenteres for EU-Domstolen vil ovenstående begrundelse i styresignalet muligvis blive underkendt.

Det må herefter forventes, at der i en sådanne afgørelse vil blive lagt vægt på, hvor stor en del af den gamle bygning der genbruges i den nye bygning. Dette skyldes, at bevarelsen af en lille del af en gavl, vil blive anset som et kunstigt arrangement for at opnå momsfratagelse. Det må således antages, at der i afgørelsen vil blive foretaget en konkret vurdering af, om der er tale om et kunstigt arrangement eller ej, for at opnå en afgiftsmæssig fordel.

¹⁸³ Jf. SKM2020.238.SKTST

Ud fra ovenstående udfordringen af begrebet funktionsdygtig, kan det konkluderes, at den nuværende administrative praksis vedrørende levering af en gavl, vil blive anset som levering af en byggegrund, uanset om gavlen er grundfæstet eller ej.

Afhandlings opfattelse er dog, at hvis en sådanne afgørelse afprøves ved Domstolene, vil denne praksis muligvis blive underkendt.

5.1.5 Delkonklusion

I afhandlingens afsnit 5 blev følgende to problemstillinger præsenteret:

- Skal et salg som udgangspunkt pålægges moms i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra b, hvis transaktionen omhandler en ikke-funktionsdygtig bygning?
- Hvordan skal der skelnes mellem en funktionsdygtig bygning og en ikke-funktionsdygtig bygning?

Ud fra ovenstående analyser kan det konkluderes, at der ved leveringer af grunde med bygninger, som ikke kan anses som funktionsdygtige, i Skattestyrelsens praksis, lægges vægt på parternes hensigt samt komplekse transaktioner. Har køber til hensigt at nedrive den ikke-funktionsdygtige bygning, vil transaktionen kvalificeres som et momspligtigt salg af en byggegrund, hvorimod transaktionen vil kvalificeres som et moms fritaget salg af en gammel bygning, hvis køber ikke har til hensigt at nedrive den eksisterende bygning.

I forhold til sondringen mellem fuldt funktionsdygtige og ikke-funktionsdygtige bygninger kan det konkluderes, at en bygning skal anses som værende ikke-funktionsdygtig, hvis den ikke kan anvendes til det oprindelige tiltænkte formål og heller ikke kan anvendes som bygning til andre formål.

Hvis en bygning har været anvendt frem til overdragelsestidspunktet, vil bygningen kunne kvalificeres som fuldt funktionsdygtig. Dette vil også være gældende, selvom bygningen ikke har været anvendt kontinuerligt i 2-3 år. Har en bygningen ikke været anvendt i en længere periode end de 2-3 år, vil bygningens funktionsdygtighed bero på en konkret vurdering af, hvorvidt bygningen faktisk kan anvendes som bygning.

Sælgers anvendelse af bygning frem til leveringstidspunktet tillægges således stor betydning. Det kan ligeledes konkluderes, at en bygning kan anses som værende fuldt funktionsdygtig, uagtet, at bygningen er af mindre god stand.

Ud over den faktiske anvendelse af en bygning, kan sandsynliggørelsen af bygningens funktionsdygtighed også tage udgangspunkt i en overdragelseskontrakt mellem uafhængige parter eller uvildige sagkyndiges vurderinger af, hvorvidt en bygning faktisk kan anvendes som bygning.

Det er dog fortsat uklart, nøjagtigt hvor grænsen mellem funktionsdygtige og ikke funktionsdygtige bygninger går, med udgangspunkt i bygningens stand.

De fastlagte eksempler der fremgår af Den Juridiske Vejledning, som fastsætter hvornår en bygnings stand er af så væsentlig ringe karakter, at bygningen alt andet lige må anses som værende ikke-funktionsdygtig, synes svært brugbare i praksis, da disse ikke er tilstrækkelige præcise. Det er derfor ikke klart hvordan Skattestyrelsen vil fortolke grænsetilfældene mellem bygninger af mindre god stand og bygninger med for eksempelvis store skader efter brand eller hærværk.

For at kunne udfordre begrebet funktionsdygtig nærmere, blev der taget udgangspunkt i en konkret situation vedrørende en gavl. Ud fra denne, må det konkluderes, at den nuværende gældende praksis fra Skattestyrelsen vedrørende levering af en gavl, vil blive anset som levering af en byggegrund, uanset om gavlen er grundfæstet eller ej.

Afhandlingens opfattelse er dog, at hvis en sådanne afgørelse afprøves ved Domstolene, vil denne praksis muligvis blive underkendt.

Rækkevidden af begrebet funktionsdygtighed vil dog ikke være klart, før der fra EU-Domstolen foreligger flere afgørelser, hvor der konkret tages stilling til en bygnings funktionsdygtighed.

5.2 Bygningsværker

Af afhandlingens kapitel 5 fremgår det, at Skattestyrelsen har ændret praksis vedrørende salg af grunde med bygninger bestemt til nedrivning, på baggrund af EU-Domstolens afgørelse af den præjudicielle forelæggelse i KPC Herning dommen.

I ovenstående afsnit 5.1.1 til 5.1.4, er der, i de omtalte domme og bindende svar, tale om transaktioner med bygninger i ordets traditionelle forstand. I nærværende afsnit vil det blive analyseret, hvordan gældende ret skal fortolkes for bygninger, som ikke er traditionelle bygninger, herunder mindre bygning og bygningsværker.

I kapitel 5 blev der præsenteret et tvivlsspørgsmål vedrørende, hvorvidt levering af grunde med bygninger, der ikke er traditionelle bygninger, i henhold til Skattestyrelsens praksis behandles i overensstemmelse med momssystemdirektivet. Dette tvivlsspørgsmål vil ligeledes blive besvaret i nærværende afsnit.

I KPC Herning dommen var det ubestridt, at der eksisterede en funktionsdygtigt bygning på grunden på de to på hinanden følgende salgstransaktioner.¹⁸⁴ Der blev, i EU-Domstolens afgørelse, ikke taget stilling til, hvorvidt bygningen var indeholdt i begrebet "bygning" i henhold til momssystemdirektivet, ligesom Generaladvokaten ligeledes gjorde gældende, at "*til trods for, at konturerne af dette begreb (bygning) var genstand for nogen diskussion mellem parterne, ser jeg derfor intet formål med at komme nærmere ind på dette spørgsmål, da det er af ringe relevans for den foreliggende sag*".¹⁸⁵ Det må derfor lægges til grund, at det eksisterende pakhushus skulle betragtes som en bygning.

I henhold til momssystemdirektivets artikel 12, stk. 2 forstås der ved begrebet "bygning" enhver grundfast konstruktion. Det må derfor antages, at der i KPC Herning dommen ikke har hersket tvivl om, hvorvidt pakhuset på grunden var indeholdt i denne definition.

Skattestyrelsen har, som følge af KPC Herning dommen, ændret praksis for salg af grunde med bygning bestemt til nedrivning. Skattestyrelsens ændring af praksis på området omfatter dog ikke alle bygninger.

Af Den Juridiske Vejledning fremgår det, at "*grunde, der er udlagt til helårsbebyggelse ifølge lokalplanen, hvorpå der er opført en garage eller et udhus, der ikke opfylder beboelsesformålet*

¹⁸⁴ Jf. KPC Herning, præmis 16

¹⁸⁵ Jf. Generaladvokat M. Bobeks forslag til afgørelse i sag C-71/18, KPC Herning, af 19. marts 2019, præmis 60

med lokalplanen” skal anses som en levering af momspligtig byggegrund.¹⁸⁶ Det er dermed Skattestyrelsens holdning, at salg af en gammel bygning med tilhørende jord skal behandles som momspligtige salg af byggegrunde i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra b, hvis bebyggelsen ikke lever op til formålet, i forhold til den fremtidige benyttelse af grunden.

Af Skatterådets bindende svar SKM2020.399.SR¹⁸⁷ fremgår det, at *“efter Skattestyrelsens opfattelse skal vurderingen af, hvorvidt bebyggelsens karakter opfylder helt grundlæggende krav til den fremtidige anvendelse, dog fortsat være gældende for mindre "bygninger" som fx skur, garager, udhuse mv. samt for bygningsværker som fx bolværk og flisebelægnings i overensstemmelse med Skatterådets hidtidige praksis”*. Hvorefter en grund, som er bebygget med bygninger der ikke er traditionelle bygninger, men for eksempel et skur eller et bolværk, fortsat skal anses som en byggegrund.¹⁸⁸

Der er dermed fortsat situationer, efter KPC Herning dommen, hvor det er Skattestyrelsens opfattelse, at grunde med visse bygninger kan anses som byggegrunde.

I nedenstående afsnit vil det blive analyseret, hvad der er gældende praksis for salg af gamle bygninger med tilhørende jord, som ikke er traditionelle bygninger samt diskuteret, om denne praksis er i overensstemmelse med momssystemdirektivet og EU-Domstolens praksis.

5.2.1 Praksis for bygningsværker

I nærværende afsnit vil det blive analyseret, hvad der er gældende praksis for salg af gamle bygninger med tilhørende jord, som ikke er bygninger i traditionel forstand.

Som tidligere nævnt har Skattestyrelsen, i lyset af KPC Herning dommen, ikke ændret praksis på området, hvor transaktionerne ikke omhandler traditionelle bygninger, men derimod mindre bygninger og bygningsværker. Dette ses i Den Juridiske Vejledning under afsnittet *Tilfælde hvor en levering anses for en momspligtig levering af en byggegrund*¹⁸⁹, som fortsat indeholder samme praksis vedrørende mindre bygninger og bygningsværker.

Skatterådet har i flere tilfælde taget stilling til sondringen mellem salg af en byggegrund og salg af en gammel bygning med tilhørende jord, hvor transaktionerne ikke omhandlede traditionelle bygninger.

Skatterådets bindende svar SKM2018.29.SR¹⁹⁰ omhandlede hvorvidt en kommune moms frit kunne sælge en fast ejendom. Den faste ejendom omhandlede forskellige bygninger, som blev anvendt til beboelse og erhverv. Herudover var der et garageanlæg, som indeholdte parkerings-

¹⁸⁶ Jf. Den Juridiske Vejledning 2021-1, D.A.5.9.5. Momspligt ved levering af byggegrunde - *Tilfælde hvor levering anses som momspligtig levering af byggegrunde*

¹⁸⁷ I det bindende svar bekræfter Skatterådet, at en ejendom kan sælges moms frit, idet ejendommen er bebygget med et klubhus og et udhus, selvom bygningerne skal nedrives med henblik på opførelsen af boliger på arealet.

¹⁸⁸ Jf. Skatterådets bindende svar af 29. september 2020 - *Moms på fast ejendom - salg af fast ejendom med stort jordtilliggende - funktionsdygtig bygning*. SKM2020.399.SR

¹⁸⁹ Jf. Den Juridiske Vejledning 2021-1, D.A.5.9.5. Momspligt ved levering af byggegrunde - *Tilfælde hvor levering anses som momspligtig levering af byggegrunde*

¹⁹⁰ Jf. Skatterådets bindende svar af 19. december 2017. *Moms - salg af delvist nedrevet ejendom*. Herefter henvist til som SKM2018.29.SR

kælder samt et parkeringsdæk. Inden salget ville kommunen forestå nedrivningen af de eksisterende erhvervs- og kontorbygninger samt en andel af parkeringsarealet, hvorfor salget omhandlede en grund med tilhørende parkeringsarealer. Det fremgik af sagen, at *“det forventede overdragne parkeringsareal er i sådan en stand, at det vil være uhensigtsmæssigt at nedrive denne del af ejendommen.”* Derudover fremgik det af lokalplanen for området, at der ved fremtidigt byggeri skulle være parkering på grunden.¹⁹¹

Spørgeren var af den opfattelse, at der ved salg ville være tale om en momsfrataget transaktion, idet der var tale om salg af en gammel bygning. Det blev i sagen blandt andet gjort gældende, at en parkeringsplads udgør en bygning, idet en parkeringsplads er indeholdt i definitionen som en grundfast konstruktion, som er færdiggjort til det formål, den er bestemt til.¹⁹² Derudover gjorde spørgeren gældende, at parkeringsarealet skulle anvendes af køber, til at opfylde kravene til lokalplanen for området, hvorfor grunden ikke vil fremstå som ubebygget på noget tidspunkt.¹⁹³

Skatterådet gjorde gældende, at der var tale om fast ejendom, i overensstemmelse med spørgers argumentation, og at parkeringspladsen skulle betragtes som et bygningsværk.¹⁹⁴

Skatterådet vurderede dog, at en eventuel salgstransaktion skulle behandles som et momspligtigt salg af en byggegrund. Dette var begrundet i, at Skatterådet ikke fandt, at sagen kunne sidestilles med et fritaget salg af en bebygget fast ejendom, idet ejendommen på tidspunktet for leveringen var beregnet til at blive bebygget yderligere.¹⁹⁵ Skattestyrelsen fandt, at sagen var sammenlignelig med EU-Domstolens afgørelse i Maasdriel sagen og vurderede, at det utvivlsomt var hensigten med salget, at bygningerne skulle nedrives og at nedrivningen skulle udføres af sælger samt at den eksisterende parkeringskælder, som skulle anvendes af køber, kun kunne anvendes i meget begrænset omfang. Skattestyrelsen var derfor af den opfattelse, at salget skulle behandles som et momspligtigt salg af en byggegrund i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra b, da ejendommen på leveringstidspunktet var beregnet til at blive bebygget.¹⁹⁶

Det kan dermed konkluderes, at Skattestyrelsen i den givne situation ikke lagde vægt på, at grunden på leveringstidspunktet var bebygget og dele af bebyggelsen skulle anvendes af køber. Skattestyrelsen tillagde derimod købers overordnede hensigt med transaktionen vægt, nemlig opførelsen af nye bygninger.

Skatterådet bindende svar SKM2011.6.SR¹⁹⁷ omhandlede spørgerens salg af i alt syv grunde. Grundene var beliggende i byzonen og området måtte, ifølge lokalplanen, kun benyttes til helårsboligbebyggelse. Alle grundene var byggemodnet og indlagt med vand og el.¹⁹⁸

I forhold til spørgerens spørgsmål skulle Skatterådet afgøre, hvorvidt en byggegrund fortsat kan anses som en byggegrund, efter der på grunden er blevet opført en garage eller et skur. Af sagen fremgik det, at der ud fra Skatteministeriets opfattelse af fast ejendom forstås *“bygninger i traditionel forstand (hele bygninger og enkelte lokaler) og grundarealer med andre grundfaste konstruktioner. Som fast ejendom anses således tillige parkeringspladser, transformatorer,*

¹⁹¹ Jf. SKM2018.29.SR - *Beskrivelse af de faktiske forhold*

¹⁹² Jf. SKM2018.29.SR - *Spørgers opfattelse og begrundelse - Bygning*

¹⁹³ Jf. SKM2018.29.SR - *Spørgers opfattelse og begrundelse - Byggegrund*

¹⁹⁴ Jf. SKM2018.29.SR - *SKAT's indstilling og begrundelse - Parkeringsplads*

¹⁹⁵ Jf. SKM2018.29.SR - *SKAT's indstilling og begrundelse - Parternes hensigt*

¹⁹⁶ Jf. SKM2018.29.SR - *SKAT's indstilling og begrundelse - Parternes hensigt*

¹⁹⁷ Skatterådets bindende svar af 16. december 2011. *Påbegyndelse af byggeri, støbning af fundament.* Herefter henvist til som SKM2011.6.SR

¹⁹⁸ Jf. SKM2011.6.SR - *Beskrivelse af faktiske forhold*

broer og andre vejanlæg, samt havneanlæg.” På den baggrund fastslog Skatteministeriet, at en garage eller et udhus, som den i sagen, var at anse som grundfaste konstruktioner og dermed omfattet af begrebet bygning, under forudsætning af, at de var opført på et støbt fundament.¹⁹⁹ Skatteministeriet gjorde dog også gældende, at leveringer af arealer med bygninger, i visse tilfælde, kan anses som levering af en momspligtig byggegrund. Dette er tilfældet, når leveringen sker med henblik på opførelsen af en ny bygning, end den på grunden eksisterende. Dette skal betragtes ud fra momenter, som kan tillægges vægt ved vurderingen af, om en levering omfatter en momsfristaget gammel bygning eller en momspligtig levering af en byggegrund. Disse momenter kan for eksempel være den i købsaftalen fastsatte pris, sammenholdt med normalværdien for lignende ejendomme, bebyggelsens karakter, hvorvidt ejendommen er tilsluttet forsyning samt den tidligere anvendelse af ejendommen sammenholdt med bebyggelsens karakter. I forbindelse med sidstnævnte blev det anført, at der skal tages højde for hvorvidt bygningen karakter opfylder grundlæggende krav til den fremtidige anvendelse.²⁰⁰

Som følge af, at grundene, ifølge lokalplanen, skulle bebygges med boliger, og på tidspunktet for leveringen var bebygget med en garage og et udhus, som ikke opfyldte formålet med lokalplanen, var det Skatteministeriets opfattelse, at salget momsmæssigt skulle behandles som en levering af en byggegrund. Skatterådet nåede til samme konklusion i deres bindende svar SKM2011.45.SR.²⁰¹ I den givne sag ville spørger sælge en grund med en carport og et udhus. Bygningen var opført på et fundament og var tilkøbt el. I overensstemmelse med udfaldet i SKM2011.6.SR tiltrådte Skatterådet fortolkningen fra denne og anførte, at salget skulle anses som en momspligtig levering af en byggegrund. Dette var begrundet i, at lokalplanen for grunden omfattede, at grunden skulle bebygges med ejendomme til boligformål og at den eksisterende bygning i form af carport og udhus ikke opfyldte de fremtidige krav hertil.²⁰²

Det kan ud fra ovenstående konkluderes at grunde med bygninger i visse tilfælde kan anses som byggegrunde i forhold til Skattestyrelsens praksis. Dette er tilfældet, hvis bygningernes karakter ikke lever op til den fremtidige tilsigtede anvendelse på baggrund af lokalplanen. Skattestyrelsen tillagde det ikke vægt, at grundene, i begge sager, på leveringstidspunktet var bebygget og at disse bygninger var omfattet af definition for bygninger. Det kan dermed lægges til grund, at lokalplanens tilsigtede mål med området har en afgørende betydning for, om en grund med bygninger skal anses som en momspligtig byggegrund eller som en momsfristaget gammel bygning med tilhørende jord. Hvis formålet med lokalplanen er, at arealet er udlagt til opførelse af boliger, skal de eksisterende bygningers karakter vurderes i forhold til, om disse opfylder formålet med lokalplanen.

At en eksisterende bygnings karakter i forhold til den fremtidige tilsigtede anvendelse af arealet vægtes højt i Skattestyrelsens praksis bekræftes ligeledes af Skatterådets bindende svar SKM2013.756.SR.²⁰³ Sagen omhandlede hvorvidt en kommunes salg af et areal kunne foretages momsfrit. Arealet var på tidspunktet for leveringen bebygget med en parkeringsplads.²⁰⁴ Skatterådet fandt, at leveringen ikke skulle anses som en byggegrund og gjorde i sagen gældende, at en parkeringsplads skulle anses som en bygning i henhold til momsbekendtgørelsens

¹⁹⁹ Jf. SKM2011.6.SR - *SKATs indstilling og begrundelse - Skatteministeriets vurdering*

²⁰⁰ Jf. SKM2011.6.SR - *SKATs indstilling og begrundelse - Skatteministeriets vurdering*

²⁰¹ Jf. Skatterådets bindende svar af 26. januar 2011. *Grund med carport er en byggegrund i momslovens forstand, når grunden ifølge lokalplan er udlagt til boligformål.* Herefter henvist til som SKM2011.45.SR

²⁰² Jf. SKM2011.45.SR - *Skatteministeriets indstilling og begrundelse*

²⁰³ Jf. Skatterådets bindende svar af 22. oktober 2013. *Moms på salg af fast ejendom.* Herefter henvist til som SKM2013.756.SR

²⁰⁴ Jf. SKM2013.756.SR - *Beskrivelse af de faktiske forhold*

§ 54.²⁰⁵ Skatterådets argumentation for, at leveringen skulle momsfrtages, var dog ikke bundet i, at der på grunden eksisterede en bygning. Det var derimod, at den fremtidige anvendelse af grunden, ifølge lokalplanen var, at arealet skulle anvendes til parkeringsplads. Arealet kunne derfor ikke betragtes som en byggegrund, da den eksisterende bygnings karakter var i overensstemmelse med den fremtidige anvendelse af arealet.

I sagen SKM2013.824.SR blev det endvidere også slået fast at lokalplanen samt formålet med arealet, har en væsentlig betydning i Skattestyrelsens kvalificeringen af levering af en grund. I sagen kunne Skatterådet ikke bekræfte, at leveringen af havnearealet på 12.000 kvm. eller de enkelte matrikler kunne anses som levering af gamle bygninger. Dette var til trods for, at der på arealet, på leveringstidspunktet, var et bolværk, restaurationsbygning samt bygninger opført af en lejer. Skatterådet begrundede deres benægtende svar med, at købers formål med havnearealet var at opføre nye bygninger i form af hotel, kontor, bolig samt butik. Skatterådet tillagde det vægt, at salget kun ville blive gennemført, såfremt der blev vedtaget en ny lokalplan, der gjorde det muligt for køber at opføre hotel, kontor, bolig samt butik på arealet. Dermed blev betingelsen om en ny lokalplan anset som dokumentation af købers hensigt om at bygge nyt på arealet. Skatterådet lagde i sin kvalificering af leveringen, derfor vægt på den nye lokalplan samt købers hensigt med arealet. Skatterådet tillagde det således ikke vægt, at der blandt andet på grunden var et bolværk som skulle forblive på arealet, på trods af at bolværket blev anset som en grundfast konstruktion og dermed en bygning.²⁰⁶

Dermed kan det ud fra Skatterådets bindende svar udledes, at selvom der på grunden, på overdragelsestidspunktet, er opført grundfaste konstruktioner i form af bygningsværker, er det lokalplanen og købers hensigt med grunden som tillægges vægt i kvalificeringen af grunden.

Opsummering

Ud fra ovenstående gennemgange kan det konkluderes, at leveringer af grunde, bebygget med mindre bygninger eller bygningsværker, i flere tilfælde er blevet anset som byggegrunde. Denne praksis har Skattestyrelsen, som tidligere nævnt, valgt at fastholde efter EU-Domstolens afsigelse i KPC Herning dommen. Idet Skatterådet i sit bindende svar SKM2020.399.SR anførte: *“efter Skattestyrelsens opfattelse skal vurderingen af, hvorvidt bebyggelsens karakter opfylder helt grundlæggende krav til den fremtidige anvendelse, dog fortsat være gældende for mindre "bygninger" som fx skur, garager, udhuse mv. samt for bygningsværker som fx bolværk og flisebelægninger i overensstemmelse med Skatterådets hidtidige praksis”*.

Skattestyrelsens praksis er således, at leveringer af grunde med mindre bygninger og bygningsværker, vil blive kvalificeret som byggegrund uagtet, at disse på overdragelsestidspunktet er funktionsdygtige. Skattestyrelsen vælger dermed at fortsætte med den samme praksis, som blev benyttet før KPC Herning dommen således, at der fortsat lægges vægt på købers hensigt med grunden samt om den fremtidige anvendelse giver indikation af, at der skal bygges nyt på grunden.

Herefter bliver spørgsmålet, om denne praksis er i overensstemmelse med momssystemdirektivet og EU-Domstolens praksis. KPC Herning dommen medførte en praksisændring på traditionelle bygninger, men ikke på mindre bygninger og bygningsværker, hvilket kan give anled-

²⁰⁵ Jf. SKM2013.756.SR - *Skattestyrelsens indstilling og begrundelse*

²⁰⁶ Jf. SKM2013.824.SR

ning til undren, da der som udgangspunkt ikke skelnes mellem traditionelle bygninger og bygningsværker i definitionen af bygninger. Dette tvivlsspørgsmål behandles i nedenstående afsnit.

5.2.2 Overensstemmelse mellem administrativ praksis og EU-Domstolens praksis

I nærværende afsnit vil det blive diskuteret om ovenstående praksis er i overensstemmelse med momssystemdirektivet og EU-Domstolens praksis.

I momslovens § 13, stk. 1, nr. 9 fritages overdragelse af fast ejendom, hvorfor der ikke, ud fra momsloven, bliver skelnet mellem traditionelle bygninger og bygningsværker. Derfor kan der undres over, hvor denne adskillelse mellem begreberne opstår. Ses der på momssystemdirektivets artikel 12, stk. 2, 1. pkt. er der her også en samlet betegnelse idet bygning betegnes som *“enhver grundfast konstruktion”*, hvilket både omfatter traditionelle bygninger og bygningsværker.

Det tyder på, at der sker en adskillelse af begreberne i gennemførelsesforordningen idet det fremgår af Rådets gennemførelsesforordningen nr. 1042/2013, artikel 1, stk. 2, litra a, at definitionen for fast ejendom efter pkt. b omfatter *“enhver bygning eller ethvert bygningsværk, der er fastgjort til eller i jorden, over eller under havoverfladen, og som ikke let kan demonteres eller flyttes.”*²⁰⁷

Hermed bliver der altså skelnet mellem begreberne i det der anføres *“enhver bygning eller ethvert bygningsværk”*. Dette burde dog, som udgangspunkt, ikke betyde, at der skal skelnes mellem den momsmæssige behandling af disse begreber i praksis, da begge begreber indgår i den samlede definitionen af fast ejendom.

Det kan dermed ikke ud fra definitionen på bygninger udledes, at den momsmæssige behandling af bygninger og bygningsværker bør være forskellig. Skattestyrelsen har i ovenstående praksis valgt at dele praksis op mellem bygningsværker og traditionelle bygninger, hvilket betyder at Skattestyrelsens fortolkning af EU-Domstolens anvendelse af begreberne *“funktionsdygtige bygninger”* kun strækkes til bygninger i ordets traditionelle forstand.

Som tidligere nævnt har Skatterådet i sit bindende svar SKM2011.6.SR anført, at Skatteministeriets opfattelse af fast ejendom forstås som *“bygninger i traditionel forstand (hele bygninger og enkelte lokaler) og grundarealer med andre grundfaste konstruktioner”*.

Således betegner Skattestyrelsen traditionelle bygninger som *“(hele bygninger og enkelte lokaler)”*, og bygningsværker som *“andre grundfaste konstruktioner”*. Det har i Skattestyrelsens praksis vist sig, at disse momsmæssigt behandles forskelligt.

Det er således ud fra ovenstående tvivlsomt, hvorvidt Skattestyrelsens praksis er i overensstemmelse med momssystemdirektivet samt EU-Domstolens praksis. Dette skyldes, at der ingen steder i disse er anført, at der bør være forskel i praksis på traditionelle og utraditionelle bygninger. Definitionen af bygninger i momssystemdirektivet er, som før nævnt, *“enhver grundfast konstruktion”*, hvilket således indikere, at alle grundfaste konstruktioner bør behandles momsmæssigt ens i praksis, såfremt de er fuldt funktionsdygtige. EU-Domstolen lægger desuden ingen steder i KPC Herning dommen vægt på, at der er tale om en *“traditionel”* bygning,

²⁰⁷ Jf. Rådets gennemførelsesforordning af 7. oktober 2013 om ændring af gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 for så vidt angår leveringssteder for ydelser

hvorfor det heller ikke heraf kan udledes, at dommen kun bør ændre praksis for levering af grunde hvorpå der er opført en traditionel bygning.

Det tyder således på, at Skattestyrelsen i sin fortolkning af KPC Herning dommen har tillagt det stor vægt, at der i afgørelsen var tale om en bygning af traditionel karakter i form af et pakhus. Dermed kan der være tvivl om, hvorvidt Skattestyrelsens fortolkning af, at der som følge af KPC Herning dommen, kun bør ændres praksis vedrørende traditionelle bygninger, er korrekt.

Tvivlen om, at Skattestyrelsens strenge fortolkning af, at der kun bør ændres praksis for traditionelle bygninger, støttes op af Peter K. Svendsens kommentarer til KPC Herning dommen fra den 4. november 2019.²⁰⁸ I denne er det anført, at følgende punkter i den dagældende Juridiske Vejledning, ikke længere bør tillægges betydning, efter afgørelsen af KPC Herning dommen:

- *“Sælger har før salget af en bebygget grund påbegyndt nedrivning af bygningen, og det er hensigten, at der på grunden skal opføres en ny bygning.*
- *Gamle bygninger med tilhørende jord, der sælges som et nedrivningsprojekt.*
- *Gamle bygninger med tilhørende jord, der sælges af en kommune, samtidigt med at der stilles krav om, at grunden skal bebygges.*
- *Grunde, der er udlagt til helårsbebyggelse ifølge lokalplanen, hvorpå der er opført en garage eller et udhus, der ikke opfylder beboelsesformålet med lokalplanen.*
- *Havneareal, der er udlagt til bebyggelse ifølge lokalplan, hvorpå der er opført bolværk.”*²⁰⁹

Dermed indikerer ovenstående, at KPC Herning dommen burde have medført en praksisændring for både traditionelle og bygningsværker, idet at han blandt andet mener, at punktet *“Grunde, der er udlagt til helårsbebyggelse ifølge lokalplanen, hvorpå der er opført en garage eller et udhus, der ikke opfylder beboelsesformålet med lokalplanen.”* ikke længere bør tillægges betydning. Hvilket således indikerer at Skattestyrelsens praksisændring også burde have omfattet bygningsværker. Det er dog centralt at fastslå at ovenstående er Peter K. Svendsens subjektive holdning, hvorfor denne fortolkning hverken kan konkluderes at være bedre eller mere korrekt end Skattestyrelsens fortolkning. Dog er den med til at indikere, at Skattestyrelsen kan have fortolket KPC Herning dommen for strengt.

Et argument for, at Skattestyrelsens strenge fortolkning kan være korrekt er, at bygningsværker i de konkrete sager, kan blive anset som et kunstigt arrangement. Dette skyldes, at det formentligt vil blive vurderet, at bevarelsen af et lille skur eller et lille springvand på en stor grund, højst sandsynligt, vil blive anset som et kunstigt arrangement mellem sælger og køber, for at kunne sælge grunden momsfrit.

Dette vil dog, sandsynligvis, ikke være tilfældet i praksis, da et skur eller et springvand ikke vil være grundfæstet i sådan en forstand, at det opfylder Rådets gennemførelsesforordningen nr. 1042/2013, artikel 1, stk. 2, litra a om, at definitionen for fast ejendom efter pkt. b omfatter *“enhver bygning eller ethvert bygningsværk, der er fastgjort til eller i jorden, over eller under havoverfladen, og som ikke let kan demonteres eller flyttes”*²¹⁰ Dette skyldes, at et skur eller

²⁰⁸ Jf. Peter K. Svendsen. *Kommentar til udvalgte afgørelser – Moms eller ikke moms ved salg af bygninger med tilhørende grund (EU-Domstolens dom i C-71/18, KPC Herning)*. 2019

²⁰⁹ Jf. Peter K. Svendsen. *Kommentar til udvalgte afgørelser – Moms eller ikke moms ved salg af bygninger med tilhørende grund (EU-Domstolens dom i C-71/18, KPC Herning)*. 2019

²¹⁰ Jf. Rådets gennemførelsesforordning af 7. oktober 2013 om ændring af gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 for så vidt angår leveringssteder for ydelser

springvand, sandsynligvis ikke vil blive anset som fastgjort således at disse *“ikke let kan demonteres eller flyttes”*. Desuden bør kriteriet vedrørende et kunstigt arrangement ikke afspejles i praksis, men derimod vurderes i den konkrete situation.

Et andet argument, som kan tale for at Skattestyrelsen tolker KPC Herning dommen korrekt er den generelle antagelse om, at man, i momssystemet ønsker, at så mange transaktioner som muligt skal være omfattet af momspligten. Som nævnt i afsnit 2.4, giver fritagelser i momssystemet anledning til flere problemer. Først og fremmest skaber fritagelser usikkerhed om hvorvidt en given transaktion er omfattet af fritagelsen eller ej, som netop er problemstillingen i nærværende afhandling. Desuden skaber fritagelser risiko for kumulative effekter, også kaldet *“the cancer of VAT”*. Dette betyder, at momsen akkumuleres, hvis der i omsætningskæden opstår fritagelser. Dette argument taler derfor for, at Skattestyrelsen fortolker KPC Herning dommen korrekt. Dette skal ligeledes ses i lyset af, at fritagelserne skal fortolkes strengt.²¹¹ Dette skal ligeledes ses i lyset af, at momsfristagelserne er undtagelsen til hovedreglen om, at enhver levering af varer og ydelser mod vederlag, der gennemføres af en afgiftspligtig person, er en afgiftspligtig transaktion. At Skattestyrelsen tolker KPC Herning dommen på en sådan måde, at så få transaktioner som muligt bliver omfattet af fritagelsen, vil derfor være i overensstemmelse med ovenstående. Dog må Skattestyrelsens fortolkning ikke være i strid med EU-direktivet og EU-Domstolens praksis.

Skattestyrelsens praksis, vedrørende kvalificeringen af leveringer af grunde hvorpå der er opført mindre bygninger eller bygningsværker, er i flere tilfælde blevet underkendt af Landsskatteretten, dog uden, at dette har medført praksisændring. I Skatterådets bindende svar SKM2013.824.SR blev det slået fast, at en levering af en grund med grundfaste konstruktioner i form af et bolværk, en restaurationsbygning samt bygninger opført af lejer, ville blive anset som en byggegrund, idet lokalplanen og købers hensigt med grunden var, at der skulle opføres nye bygninger. Dette var på trods af, at bolværket skulle forblive på grunden. Således tillagde Skatterådet lokalplanen og købers hensigt om at bygge på grunden betydning, frem for at lægge vægt på, at der på grunden eksisterede et bolværk som skulle forblive på grunden.

Dette bindende svar blev ændret af Landsskatteretten i SKM2016.634.LSR således, at salg af matr. nr. M2, hvorpå der var beliggende en restaurationsbygning, bolværk samt bygninger ejet af lejer, var levering af en gammel bygning og dermed en momsfristaget levering.²¹² I Landsskatterettens ændring tillagde Landsskatteretten det vægt, at der på overdragelsestidspunktet ikke var tale om en ubebygget grund, idet både restaurationsbygningen, bolværket samt bygningerne opført af lejer, var opført på grunden. Dermed mente Landsskatteretten ikke, at Skatterådet kunne benytte Maasdriel, præmis 36 som argument for, at der primært burde lægges vægt på købers hensigt, idet der i den foreliggende sag ikke var tale om en ubebygget grund, som det var tilfældet i Maasdriel jævnfør afsnit 4.2. Dermed ændrede Landsskatteretten det bindende svar idet de anførte:

“På den baggrund er der ikke grundlag for at lægge til grund, at man i en situation som den foreliggende, hvor der ikke er tale om et ubebygget areal, kan lægge afgørende vægt på købers hensigt.

²¹¹ Jf. Maasdriel, præmis 25

²¹² Jf. Landsskatterettens afgørelse af 17. november 2016. *Bindende svar vedrørende momsmæssig behandling af salg af havneareal inklusiv restaurationsbygning*. Herefter henvist til som SKM2016.634.LSR

Dermed ændres Skatterådets bindende svar til ja, således at den faste ejendom kan sælges uden moms, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 9.”²¹³

I Landsskatterettens afgørelse blev det således slået fast, at såfremt der ikke er tale om en ubebygget grund, kan hensigten ikke tillægges vægt i kvalificeringen af, om en levering omfatter en byggegrund, idet den således ikke vil være sammenlignelig med Maasdriel. Ud fra ovenstående er det ikke klart hvorledes sagen vil have været afgjort, såfremt restaurationsbygningen samt bygningerne opført af lejer ikke havde været på grunden. I dette tilfælde ville der have været leveret en grund med et bolværk, som skulle bevares efter leveringen. Det bemærkes ligeledes, at det af dommen fremgår, at køber havde pligt til at vedligeholde bolværket, hvorfor det må antages at bolværket var fuldt funktionsdygtigt.

I Den Juridiske Vejledning fremgår følgende af afsnittet *Eksempel fra praksis på salg af momspligtige byggegrunde*:

“Havneareal med bolværk. Bolværk anses som en bygning, men bygningens karakter og tidligere anvendelse er momenter, der kan tillægges vægt i forbindelse med afgørelsen af, om der er tale om levering af en byggegrund (i lighed med eksempelvis 'skur', 'lade', 'garage' eller 'udhus'). Se SKM2013.824.SR”²¹⁴

Således henviser Den Juridiske Vejledning fortsat til ovenstående bindende svar SKM2013.824.SR på trods af, at Landsskatteretten i deres afgørelse SKM2016.634.LSR ændrede dette bindende svar. Skattestyrelsens praksis er således, at hvis der er opført et bolværk på grunden på overdragelsestidspunktet vil dette blive anset som byggegrund, såfremt hensigten og lokalplanen taler herfor. Dermed kan det konkluderes, at det er Skattestyrelsens holdning, at et opført bolværk ikke er tilstrækkeligt til at kvalificere en grund som bebygget uagtet, at et bolværk er indeholdt i definitionen af en bygning. Skattestyrelsen er således af den opfattelse, at en grund med et bolværk skal kvalificeres som ubebygget grund, hvis det er hensigten, at grunden skal bebygges yderligere. Lokalplanen samt købers hensigt er dermed afgørende parametre i kvalificering af leveringsens momsmæssige behandling, når der er tale om bygningsværker.

Dette bekræftes ligeledes i Skatterådets bindende svar SKM2020.399.SR²¹⁵, hvor Skatterådet henviser til SKM2013.824.SR og fandt, at ejendommen skulle anses som byggegrund uanset at der på grundet var et bolværk. Skatterådet henviste her til, at Landsskatteretten havde anført at:

“Der ses endvidere ikke belæg for at anse den på grunden beliggende restaurationsbygning for at være af så ringe standard, at man kan bortse fra denne og anse grunden for en byggegrund.”

Skatterådet tillagde det dermed vægt, at Landsskatteretten havde brugt restaurationsbygningen som argumentation for, at der ikke var tale om en ubebygget grund. Dermed forstår Skattestyrelsen Landsskatterettens argument således, at idet bolværket ikke bliver tillagt vægt i ovenstående argumentation, må det medføre, at Landsskatteretten ikke mener, at et bolværk i sig selv

²¹³ Jf. SKM2016.634.LSR

²¹⁴ Jf. Den Juridiske Vejledning 2021-1 D.A.5.9.5 Momspligt ved levering af byggegrunde. *Tilfælde hvor en levering anses for en momspligtig levering af en byggegrund. Eksempel c.*

²¹⁵ Jf. SKM2020.399.SR. *Spørgsmål 1*

kan betyde, at en grund skal anses som bebygget, såfremt det er hensigten, at der bygges yderligere på grunden.

Skattestyrelsens praksis er således, at en grund med et bolværk vil blive anset som en ubebygget grund og dermed momspligtig, såfremt lokalplanen samt købers hensigt taler herfor i henhold til EU-Domstolens afgørelse i Maasdriel. Denne praksis argumenterer Skattestyrelsen for ved at tillægge det vægt, at Landsskatteretten ikke tillagde bolværket selvstændig betydning i sin afgørelse SKM2016.634.LSR.

Det kan være tvivlsomt, at Skattestyrelsen tolker afgørelsen således, at bolværket ikke har betydning for kvalificeringen af grunden, blot fordi denne ikke nævnes i Landsskatterettens argumentation. Der er ikke umiddelbart noget i Landsskatterettens argumentation der er til hinder for, at Landsskatteretten havde nået frem til et andet resultat, såfremt grunden kun var bebygget med bolværket.

Sagen kan sammenlignes med Skattestyrelsens resultat i det tidligere gennemgået bindende svar SKM2018.29.SR. I sagen konkluderede Skattestyrelsen, at et salg af en grund med bygninger samt parkeringskælder og parkeringsplads på terræn skulle behandles som et momspligtigt salg af en byggegrund. Dette var begrundet i, at sælger skulle stå for nedrivningen af de eksisterende bygninger, så overdragelsen omfattede en grund med parkeringskælder og parkeringsareal, som var beregnet til at blive bebygget yderligere, hvorfor sagen efter Skattestyrelsens opfattelse, var sammenlignelig med EU-Domstolens afgørelse i Maasdriel sagen.

SKM2018.29.SR og Maasdriel er sammenlignelige på flere punkter. I begge sager var grundene, på overdragelsestidspunktet, bebygget med parkeringspladser. I begge sager stod sælgeren for nedrivningen af de eksisterende bygninger, ligesom køber i begge sager havde til hensigt at bygge nyt på grunden. Der er dog også punkter der adskiller sagerne væsentligt. I SKM2018.29.SR skulle parkeringskælderens ikke nedrives helt, men faktisk anvendes af køber, for at opfylde kravene til lokalplanen for området. Grunden var derfor på intet tidspunkt ubebygget. I Maasdriel var grunden bebygget med en parkeringsplads, men grunden blev anset som en ubebygget grund og sælger var ansvarlig for at fjerne parkeringspladsen og levere en byggegrund til køber. Det præjudicielle spørgsmål i Maasdriel sagen gik på, hvorvidt overdragelsen skulle anses som en ubebygget grund eller en byggegrund, idet Hollands myndigheder krævede, at der havde *“fundet arbejde sted ... med henblik på bebyggelse af grunden”*, før en grund kunne anses som en byggegrund.²¹⁶ I Maasdriel blev der dermed ikke taget stilling til, at grunden, på tidspunktet for overdragelsen, stadig var bebygget med parkeringspladsen, da den økonomiske realitet var, at grunden var ubebygget. Sælger havde blot ikke, på daværende tidspunkt, fået parkeringspladsen fjernet. Modsætningsvist var tvisten i SKM2018.29.SR, hvorvidt grunden skulle anses som en byggegrund eller en gammel bygning. I Maasdriel var det ubestridt, både fra den Hollandske regering og fra Woningstichting-Maasdriel, at grunden skulle anses som ubebygget. Det synes derfor tvivlsomt, at EU-Domstolens afgørelse i Maasdriel sagen kan lægges til grund i SKM2018.29.SR, da EU-Domstolen i Maasdriel ikke havde grund til at tage stilling til, hvorvidt en parkeringsplads på grunden ville medføre, om grunden skulle anses som bebygget eller ej. Det er ligeledes bemærket, at grunden i SKM2018.29.SR på intet tidspunkt fremstår som ubebygget. Det var ligeledes fastlagt, at sælger agtede at sælge ejendommen inklusiv parkeringsarealerne og at disse skulle anvendes i forhold til lokalplanen. At Skattestyrelsen i sagens afgørelse ikke har tillagt det betydning, at det var i overensstemmelse med lokalplanen for området, at der var parkeringsareal på grunden synes ligeledes at være i uoverensstemmelse med Skattestyrelsens øvrige praksis, hvor den fremtidige anvendelse af

²¹⁶ Jf. Maasdriel, præmis 5

området tillægges stor betydning.²¹⁷ I forhold til Skattestyrelsens øvrige praksis må det kunne lægges til grund, at Skattestyrelsen antageligvis vil være nået frem til et andet resultat, hvis grunden havde været bebygget med en traditionel bygning, som ligeledes skulle bevares og anvendes af køber. SKM2018.29.SR er blevet påklaget til Landsskatterettet. Der er dog endnu ikke faldet afgørelse i den påklagte sag. Udfaldet af Landsskatterettens kommende afgørelse er derfor ukendt, men det kan tænkes, at Landsskatteretten ændre Skatterådets bindende svar, idet Landsskatteretten i større grad vægter, hvorvidt en grund faktisk er bebygget eller ej på overdragelsestidspunktet, som det var gældende i SKM2016.634.LSR.

I sagerne Don Bosco og KPC Herning er de omhandlede bygninger alle bygninger i traditionel forstand. I Maasdriel var der tale om et bygningsværk i form af en parkeringsplads, men dennes tilstedeværelse på grunden har ikke været afgørende for afgørelsen, da spørgsmålet ikke omhandlede sondringen mellem en gammel bygning og en byggegrund, men derimod omfanget af begrebet "byggegrund". Der har således ikke været en sag fra EU-Domstolen, som direkte omhandler bygningsværker. Af EU-Domstolens praksis er der ikke umiddelbart noget der taler for, at traditionelle bygninger og bygningsværker momsmæssigt skal behandles forskelligt. Der er heller ikke noget i momssystemdirektivets definition af bygninger der indikerer en sådan forskel.

I vurderingen af, om praksis er i overensstemmelse med momssystemdirektivet og EU-Domstolens praksis, er der således både argumenter for og imod, om Skattestyrelsen har fortolket EU-Domstolens praksis korrekt. Ud fra momssystemdirektivets definitioner af fast ejendom, bliver der dog ikke skelnet mellem disse begreber, hvilket taler for at disse bør behandles ens momsmæssigt.

Det er således afhandlingens opfattelse at Skattestyrelsens praksis ikke er i direkte uoverensstemmelse med momssystemdirektivet og EU-Domstolens praksis, da der intet er til hinder for at anlægge en sådan fortolkning. Dog er det afhandlingens opfattelse, at hvis en lignede problemstilling som KPC Herning dommen, dog med et bygningsværk, forelægges for EU-Domstolen, vil denne afgørelse sandsynligvis nå til samme resultat som i KPC Herning dommen, da det vurderes, at EU-Domstolen ikke vil skelne mellem bygninger og bygningsværker.

Opsummering

Ud fra ovenstående kan det konkluderes, at Skattestyrelsen har tillagt bygningens karakter stor betydning, i deres fortolkning af KPC Herning dommen. Skattestyrelsen har fortolket afgørelsen således, at moms fritaget salg af funktionsdygtige bygninger bestemt til nedrivning kun omfatter traditionelle bygninger. Skattestyrelsens gældende praksis for salg af grunde med bygninger der ikke er traditionelle bygninger er dermed ikke blevet ændret som følge af EU-Domstolens underkendelse af Skattestyrelsens praksis i KPC Herning dommen.

Der er ikke umiddelbart noget i momssystemdirektivets ordlyd der indikerer, at der skal foretages en sondring mellem traditionelle bygninger og bygningsværker. At fritagelser er undtagelser til hovedreglen i momssystemet, kan tale for Skattestyrelsens sondring af at behandle bygninger og bygningsværker forskelligt. Dette skal ligeledes tages i betragtning af, at fritagelserne skal fortolkes strengt. Skattestyrelsens praksis på området vedrørende bygningsværker

²¹⁷ Se SKM2011.6.SR, SKM2011.45.SR, SKM2013.824.SR samt følgende eksempel fra Den Juridiske Vejledning over tilfælde der ikke anses som momspligtig levering af en byggegrund: *Eksisterende P-plads/vejanlæg hvis fremtidige anvendelse efter lokalplan skulle vedblive at være P-plads/vejanlæg.*

er dog i flere tilfælde blevet påklaget til Landsskatteretten. Af Landsskatterettens afgørelser ses det, at Landsskatteretten ikke i samme grad tillægger parternes hensigt og den fremtidige anvendelse af grunden betydning, men i større grad sondre imellem hvorvidt grunden er at anse som bebygget eller ubebygget på overdragelsestidspunktet.

Af EU-Domstolens praksis er der ikke noget der indikerer, at der skal sondres mellem traditionelle bygninger og bygningsværker. Der foreligger dog ikke, på nuværende tidspunkt, en afgørelse fra EU-Domstolen der behandler sondringen mellem en byggegrund og en gammel bygning med tilhørende jord, som omhandler et bygningsværk. Det er derfor uvist, hvilken sondring EU-Domstolen vil anlægge i en sådan situation, indtil der foreligger en sag på området. Det er afhandlingens vurdering, at hvis en lignede problemstilling som KPC Herning, dog med et bygningsværk, forelægges for EU-Domstolen, vil denne afgørelse sandsynligvis nå til samme resultat som i KPC Herning dommen, da det vurderes, at EU-Domstolen ikke vil skelne mellem bygninger og bygningsværker.

5.2.3 Delkonklusion

På baggrund af ovenstående kan det konkluderes, at Skattestyrelsens fortolkning af EU-Domstolens anvendelse af begreberne “funktionsdygtige bygninger” kun strækker sig til bygninger i ordets traditionelle forstand.

Skattestyrelsens praksis for bygningsværker er ikke ændret, i lyset af KPC Herning dommen til trods for, at der er sket en praksisændring for traditionelle bygninger bestemt til nedrivning. Dette betyder at grunde bebygget med bygningsværker bestemt til nedrivning vil blive behandlet ud fra samme praksis, som før KPC Herning dommen. I denne praksis tillægger Skattestyrelsen parternes hensigt med grunden vægt, samt om den fremtidige anvendelse giver indikation af, at der skal bygges nyt på grunden.

Skattestyrelsens praksis er således, at leveringer af grunde med mindre bygninger og bygningsværker, vil blive kvalificeret som byggegrund uagtet, at disse på overdragelsestidspunktet er funktionsdygtige, hvis grunden skal bebygges yderligere.

Dette har givet anledning til at diskutere, om denne praksis er i overensstemmelse med moms-systemdirektivet samt EU-Domstolens praksis idet, at det umiddelbart ikke klart er anført nogle steder, at den momsmæssige behandling af bygning og bygningsværker bør være forskellig.

I diskussionen af om Skattestyrelsens praksis er i overensstemmelse med momssystemdirektivet samt EU-Domstolens praksis, er der både argumenter som taler for og imod dette. Ud fra definitioner i momssystemdirektivet er der intet der indikerer at den momsmæssige behandling af bygningsværker og traditionelle bygninger bør være forskellige. Ligeledes tolker Skattestyrelsen KPC Herning dommen strengt således, at de mener, at praksis kun bør ændres for traditionelle bygninger, hvilket må anses som en tvivlsom fortolkning, da KPC Herning dommen ikke umiddelbart antyder dette.

Ifølge fast retspraksis bør fritagelser fortolkes strengt, hvilket taler for, at Skattestyrelsen tolker KPC Herning dommen strengt, således praksisændringen kun vedrører traditionelle bygninger.

EU-Domstolens afgørelse er ikke til hinder for en sådan fortolkning. Der er dog modsætningsvist heller ikke noget i EU-Domstolens afgørelse som indikerer, at der bør skelnes mellem traditionelle bygninger og bygningsværker.

Der er således intet til hinder for, at Skattestyrelsen kan udforme praksis som de har gjort. Det er dog afhandlingens vurdering, at EU-Domstolen ikke vil sondre mellem en traditionel bygning og et bygningsværk ved en forelæggelse af en sådan problemstilling.

Kapitel 6: Konklusion

Ud fra analysen af domspraksis fra EU-Domstolen kan det konkluderes, at der er flere parametre der tillægges vægt i sondringen om, hvorvidt en salgstransaktion skal kvalificeres som en byggegrund eller gammel bygning med tilhørende jord. Ud fra EU-Domstolens praksis kan det konkluderes, at der ved vurderingen lægges vægt på sælgers involvering i nedrivningen af bygningen samt hvorvidt bygningen er fuldt funktionsdygtig på overdragelsestidspunktet jævnfør Don Bosco og KPC Herning. Sælgers involvering i nedrivningen af den på grunden eksisterende bygning påvirker kvalificeringen således, at et salg af en bygning med tilhørende jord kan anses som salg af en byggegrund, hvis sælgers involvering i nedrivningen medfører, at der er tale om én samlet transaktion, hvor den økonomiske realitet er, at der sælges en byggegrund. Det kan dermed konkluderes, at gældende ret for bygninger bestemt til nedrivning er, at salg af en fuldt funktionsdygtig bygning, momsmæssigt skal behandles som salg af en gammel bygning med tilhørende jord, uagtet, at køber har til hensigt at nedrive bygningen og bebygge grunden på ny. Det kan derudover konkluderes, at en sådan transaktion kan kvalificeres som salg af en byggegrund, hvis der er tale om komplekse transaktioner, hvor sælgers involvering i nedrivningen, samt objektive beviselementer taler for dette.

Det er på baggrund af KPC Herning dommen blevet fastslået, at funktionsdygtighed er et afgørende parameter i forhold til kvalificering af salg af gamle bygninger med tilhørende jord. I KPC Herning dommen var det ubestridt, at pakhuset var fuldt funktionsdygtigt. Afgørelsen bidrager dermed ikke væsentligt til fortolkning af, hvordan der skal sondres mellem en fuldt funktionsdygtig bygning og en ikke-funktionsdygtig bygning.

Det kan, ud fra national administrativ praksis konkluderes, at en bygning ikke kan anses som fuldt funktionsdygtig såfremt, at bygningen ikke kan anvendes til dens oprindelige formål eller som bygning til andre formål. Derudover vil en bygning som er anvendt frem til overdragelsestidspunktet blive anset som værende fuldt funktionsdygtig, ligesom en bygning som ikke har været anvendt i 2-3 år kan blive anset som funktionsdygtig. Har en bygning været ubenyttet i længere tid, vil det bero på en konkret vurdering, om bygningen kan anvendes som bygning. Ud over anvendelse af bygningen, kan funktionsdygtighed vurderes ud fra en overdragelseskontrakt mellem uafhængige parter eller uvildige sagkyndiges vurderinger af, hvorvidt en bygning faktisk kan anvendes som bygning.

Det kan derfor konkluderes, at der som udgangspunkt primært lægges vægt på den faktisk anvendelse, hvorefter bygnings stand vil blive tillagt vægt, hvis en bygning har været ubenyttet i længere tid. Begrebet funktionsdygtighed er ikke uddybet i EU-Domstolens afgørelse, hvorfor fortolkningen af dette ikke vil være klart, før der fra EU-Domstolen foreligger flere afgørelser, hvor der konkret tages stilling til en bygnings funktionsdygtighed.

Skattestyrelsens praksisændring er sket på baggrund af EU-Domstolens afgørelse af KPC Herning dommen og ændringen tager ligeledes udgangspunkt i KPC Herning. Skattestyrelsens praksis er dermed, som udgangspunkt, i overensstemmelse med EU-Domstolens praksis. Ud fra analysen kan det dog konkluderes, at Skattestyrelsens fortolkning af EU-Domstolens anvendelse af begreberne "funktionsdygtige bygninger" kun strækker sig til bygninger i ordets traditionelle forstand.

Skattestyrelsens praksis for bygningsværker er ikke ændret, i lyset af KPC Herning dommen, til trods for, at der er sket en praksisændring for traditionelle bygninger bestemt til nedrivning. Dette betyder at grunde bebygget med bygningsværker bestemt til nedrivning, vil blive behandlet ud fra samme praksis, som før KPC Herning dommen. I denne praksis tillægger Skattestyrelsen parternes hensigt med grunden vægt, samt om bygningens karakter er i overensstemmelse med den fremtidig anvendelse af grunden.

Skattestyrelsens praksis er således, at leveringer af grunde med mindre bygninger og bygningsværker, kan blive kvalificeret som byggegrund uagtet, at disse på overdragelsestidspunktet er funktionsdygtige, hvis grunden skal bebygges yderligere.

I diskussionen af, om Skattestyrelsens praksis er i overensstemmelse med EU-Domstolens praksis, er der både argumenter som taler for og imod dette. Skattestyrelsen tolker EU-Domstolens afgørelse meget snævert, hvilket er i overensstemmelse med fast retspraksis om, at fritagelserne i momssystemet skal fortolket strengt. Det er dog tvivlsomt, hvorvidt EU-Domstolen vil nå til et lignende resultat, hvis en problemstilling vedrørende bygningsværker forelægges for Domstolen.

Det kan dermed konkluderes, at gældende ret for salg af bygninger bestemt til nedrivning er, at salg af funktionsdygtige bygninger skal behandles som moms fritaget salg af gamle bygninger, uanset købers hensigt med grunden. Dette er under forudsætning af, at der ikke er tale om en samlet transaktion, hvor sælger er involveret i nedrivningen. En bygning anses som fuldt funktionsdygtig, hvis den anvendes frem til overdragelsen. Hvis bygningen ikke har været anvendt i en længere periode, skal der foretages en konkret vurdering af bygningens stand om, hvorvidt den kan anvendes som bygning. Den nationale administrative praksis er ændret i overensstemmelse med dette. Der er dog fortsat dele af den administrative praksis, som Skattestyrelsen har valgt at fastholde. Det er afhandlingens opfattelse, at det er tvivlsomt, hvorvidt den fastholdte praksis er i overensstemmelse med EU-Domstolens tolkning af gældende ret.

Litteraturliste

Bøger

Aage Michelsen, Steen Askholt, Jane Bolanger, Liselotte Madsen, Anders Nørgaard Laursen og Inge Langhave Jeppesen. *Lærebog om indkomstskat*. 2017. 17. udgave. Juridisk- og Økonomforbundets Forlag

Casper B. Eskildsen. *Struktureutralitet i Momssystemet*. 2012. Ph.d.-afhandling, Juridisk institut, Aarhus Universitet

Dennis Ramsdahl Jensen. *Merværdiafgiftspligten - En analyse af den afgiftspligtige transaktion*. 2003. Juridisk- og Økonomforbundets Forlag

Henrik Steensgaard. *Fradragsret for merværdiafgift*. 2004. 1. udgave. Juridisk- og Økonomforbundets Forlag

Jens Evald. *Teori, Metode og Videnskab*. 2016. 1. udgave. Juridisk- og Økonomforbundets Forlag

Karsten E. Sørensen og Jens H. Danielsen. *EU-Retten*. 2019. Juridisk- og Økonomforbundets Forlag

Lone L. Hansen og Erik Werlauff. *Den juridiske metode - en introduktion*. 2013. 1. udgave. Juridisk- og Økonomforbundets Forlag

Mads B. Andersen. *Ret og Metode*. 2002. 1. udgave. Gads Forlag

Lovgivning

Bekendtgørelse nr. 808 af 30. juni 2015 om merværdiafgift.

Lov nr. 169 af 6. maj 1953, Danmarks Riges Grundlov

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

Lovbekendtgørelse nr. 760 af 21. juni 2016 om merværdiafgift

Lovbekendtgørelse nr. 794 af 27. april 2021 om byfornyelse og udvikling af byer

Lovbekendtgørelse nr. 1021 af 26. september 2019 om merværdiafgift

Lovforslag nr. 203 af 22. april 2009 om ændring af lov om merværdiafgift og lov om afgift af lønsum m.v.

Rådets direktiv af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem.

Rådets gennemførelsesforordning af 7. oktober 2013 om ændring af gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 for så vidt angår leveringssteder for ydelser

Traktaten om Den Europæiske Union

Traktaten om Den Europæiske Unions Funktionsmåde

Afgørelser fra EU-Domstolen

Sag C-71/18. *KPC Herning*. Dom af 4. september 2019

Sag C-255/02, *Halifax plc*. Dom af 21. februar 2016

Sag C-260/95. *DFDS A/S*. Dom af 20. februar 1997

Sag C-326/11. *J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard*. Dom af 12. juli 2012.

Sag C-461/08. *Don Bosco Onroerend Goed BV*. Dom af 19. november 2019

Afgørelser og administrative afgørelser fra Danmark

LSR2021.18-0006052 – *Ændring af Skattestyrelsens afgørelse - selskabs køb og salg af ejendom var ikke momspligtig - overdragelse af fast ejendom var momsfritaget - ikke grundlag for at kvalificere fast ejendom som byggegrund*. Landsskatterettens afgørelse af 10.02.2021

LSR2021.18-0006053 – *SKAT genoptog med urette selskabs momstilsvær - der forelå ikke afgiftspligtig transaktion - selskab opnåede ikke ret til som ejer at råde over ejendom - ikke grundlag for at kvalificere ejendom som byggegrund*. Landsskatterettens afgørelse af 10.02.2021

LSR2021.19.0091601 – *Ændring af Skattestyrelsens afgørelse - overdragelse af fast ejendom momsfritaget - ejendom ikke kvalificeret som byggegrund - fast ejendom var bebygget*. Landsskatterettens afgørelse af 11.02.2021

SKM2010.745.SR – *Salg af fast ejendom "gamle" bygninger*. Skatterådets bindende svar af 16. november 2010.

SKM2011.6.SR – *Påbegyndelse af byggeri, støbning af fundament*. Skatterådets bindende svar af 16. december 2011.

SKM2011.45.SR – *Grund med carport er en byggegrund i momslovens forstand, når grunden ifølge lokalplan er udlagt til boligformål*. Skatterådets bindende svar af 26. januar 2011.

SKM2012.416.SR – *Momsfritaget salg af "gamle" bygninger*. Skatterådets bindende svar af 26. juni 2012

SKM2012.505.SR – *Salg af fast ejendom, "gamle" bygninger*. Skatterådets bindende svar af 28. august 2012

SKM2012.718.SR – *Momspligtigt salg af grund*. Skatterådets bindende svar af 20. november 2012

SKM2013.160.SR – *Moms - salg af udlejningsejendom med garager*. Skatterådets bindende svar af 19. februar 2013

SKM2013.309SR – *Salg af fast ejendom var momspligtig*. Skatterådets bindende svar af 23. april 2013

SKM2013.756.SR – *Moms på salg af fast ejendom*. Skatterådets bindende svar af 22. oktober 2013.

SKM2013.824.SR – *Moms af salg af areal anvendt til havnevirksomhed*. Skatterådets bindende svar af 22. oktober 2013

SKM2014.554.SR – *Salg af fast ejendom var momspligtigt*. Skatterådets bindende svar af 24. juni 2014

SKM2015.234.SR – *Overdragelse af en fast ejendom var momspligtig, men tinglysning af adkomst var ikke i sig selv en leverance mod vederlag.* Skatterådets bindende svar af 24. februar 2015

SKM2016.634.LSR – *Bindende svar vedrørende momsmæssig behandling af salg af havneareal inklusiv restaurationsbygning.* Landsskatterettens afgørelse af 17. november 2016.

SKM2017.439.LSR – *Præjudiciel forelæggelse - moms ved salg af byggegrund.* Vestre Landsrets kendelse af 15. maj 2017

SKM2018.29.SR – *Moms - salg af delvist nedrevet ejendom.* Skatterådets bindende svar af 19. december 2017

SKM2019.530.LSR – *Momspligtigt salg af byggegrund eller moms fritaget salg af fast ejendom.* Landsskatterettens afgørelse af 27. september 2019

SKM2020.171.SR – *Moms - Fast Ejendom - Salg af areal med funktionsdygtig - gammel bygning.* Skatterådets bindende svar af 31. marts 2020.

SKM2020.275.SR – *Moms på fast ejendom - salg af fast ejendom - funktionsdygtig bygning.* Skatterådet bindende svar af 23. juni 2020.

SKM2020.399.SR – *Moms på fast ejendom - salg af fast ejendom med stort jordtilliggende - funktionsdygtig bygning.* Skatterådets bindende svar af 29. september 2020

SKM2020.544.LSR – *Overdragelse af ejendomme fritaget for afgift efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 9.* Landsskatterettens afgørelse af 3. december 2020

SKM2021.52.LSR – *Salg af fast ejendom – Momsfritagelse - Overdragelse af eksisterende bygninger med tilhørende grund.* Landsskatterettens afgørelse af 5. august 2020

SKM2021.197.SR – *Momsfritagelse - salg af gammel hospitalsbygning - ML § 13, stk. 1, nr. 9.* Skatterådets bindende svar af 23. februar 2021

Øvrige

Den Juridiske Vejledning 2021-1, D.A.3.4. Misbrug

Den Juridiske Vejledning 2020-1, D.A.5.9.5. Momspligt ved levering af byggegrunde

Den Juridiske Vejledning 2021-1, D.A.5.9.5. Momspligt ved levering af byggegrunde

Folketinget, EU-Oplysningen. *Præjudicielle spørgsmål.* Besøgt den 2. april 2021 på (<https://www.eu.dk/da/leksikon/Praejudicielle%20spoergsmaal>)

Generaladvokat M. Bobeks forslag til afgørelse i sag C-71/18, KPC Herning, af 19. marts 2019

Peter K. Svendsen. *Kommentar til udvalgte afgørelser – Moms eller ikke moms ved salg af bygninger med tilhørende grund (EU-Domstolens dom i C-71/18, KPC Herning).* 4. november 2019. Revision & Regnskabsvæsen

SKATs vejledning. *Moms på salg af nye bygninger og byggegrunde.* 2. december 2010

Skatteministeriet. *Forårspakke 2.0 - Vækst, klima, lavere skat - selve aftalen*. 11. marts 2009

Skattestyrelsens styresignal af 10. juni 2020. Praksisændring - moms på salg af grunde med bygninger bestemt til nedrivning. SKM2020.238.SKTST

Søren E. Pedersen. *KPC-dommen*. Momsmanual 2021-1. Karnov. Besøgt den 18. april på (<https://pro.karnovgroup.dk/document/7000848094/1>)