

En kommentar til moms ved salg af fast ejendom – Status, udfordringer og fremtidig retsstilling

Nathalie Monjoin¹ & Kristian R. Clausen²

Resume: Siden ændringen af momsloven i 2011 har der været stor usikkerhed forbundet med vurderingen af, hvornår levering af fast ejendom skal pålægges moms. Særlig interessant er spørgsmålet om, hvornår en gammel bygning med tilhørende jord anses som en byggegrund og dermed pålægges moms. Aktualiteten af denne problemstilling ses særligt ved Vestre Landsrets præjudicielle forelæggelse for EU-Domstolen. Kommentaren klarlægger retstilstanden, herunder belyser den, hvorvidt Skattestyrelsens praksis er EU-konform, og hvordan Skattestyrelsen bør agere i perioden, indtil en endelig afgørelse fra de danske domstole foreligger.

Keywords: Moms, fast ejendom, gammel bygning, byggegrund, hensigt

1. Advokatfuldmægtig ved Gorrissen Federspiel og ekstern lektor i skatteret og virksomhedsbeskatning.
2. Stud.jur og coach ved Juridisk Institut, Syddansk Universitet.

1. Indledning

I de senere år har Skattestyrelsen og Skatterådet fulgt en praksis, hvorefter en moms fritaget gammel bygning med tilhørende jord omkvalificeres til en momspligtig byggegrund, hvis nedrivning af den gamle bygning enten i) er påbegyndt af sælger, eller ii) det kan fastslås, at det er parternes hensigt efter overdragelsen, at bygningen skal indgå i et byggeprojekt.

I 2016 underkendte Landsskatteretten Skattestyrelsens praksis vedrørende kvalificering af, hvad der skal forstås ved salg af en byggegrund.³ Skattestyrelsen valgte at indbringe afgørelsen i sagen SKM2016.82 LSR for domstolene. Modparten anmodede herefter om, at sagen blev indbragt for EU-Domstolen ved en præjudiciel forelæggelsesafgørelse, hvilket Vestre Landsret tiltrådte. Efterfølgende udstedte Skattestyrelsen et styresignal den 16. januar 2017,⁴ som skulle fastlægge retstilstanden på området. I styresignalet fastholder Skattestyrelsen sin hidtidige praksis indtil, at der forelægger en endelig afgørelse på området. Den 19. marts 2019 kom Generaladvokat M. Bobek med sin foreløbige udtalelse om det præjudicielle spørgsmål i Sag C-71/18, *Skatteministeriet mod KPC Herning*. I sit forslag til afgørelse tiltræder Generaladvokaten i grove træk Landsskatterettens kendelse. Det synes retssikkerhedsmæssigt betænkeligt, at Skattestyrelsen fastholder sin praksis. Dette er medvirkende til at skabe væsentlige uklarheder på området. Således forholder Generaladvokaten sig også til ordlyden af den tidligere momsvejledning,⁵ særligt afsnit 2.2 om hvorvidt vurderingen af gamle bygninger med jord skal anses som byggegrund.

2. Retsgrundlag – Momslovens § 13, stk. 1, nr. 9

Udgangspunktet er, at levering af fast ejendom er fritaget for moms efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 9.⁶ 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.

Der skal således betales moms ved salg af byggegrunde og ved salg af nye bygninger med tilhørende jord. Salg af en gammel bygning med tilhørende jord er

3. SKM 2016.82 LSR; SKM 2016.529 LSR; SKM 2016.634 LSR.

4. SKM 2017.27 SKAT.

5. Skatteministeriet, »Moms på salg af nye bygninger og byggegrunde« (SKAT, 2. december 2010) <<https://www.skat.dk/skat.aspx?oid=1905140&chk=203562>> tilgået den 2. juni 2019.

6. Lovbekendtgørelse nr. 760 af 21. juni 2016 om merværdiafgift.

derimod momsfritaget. Det afgørende er, hvornår en grund med en gammel bygning med jord er at betragte som en byggegrund.

3. SKM 2016.82 LSR

I sagen, SKM 2016.82 LSR, nåede Landsskatteretten frem til, at der ikke skulle betales moms, hvis der er eksisterende gamle bygninger på grunden på salgstidspunktet, såfremt sælger ikke er involveret i nedrivningen.

I den konkrete sag fulgte Landsskatteretten således ikke Skattestyrelsens restriktive praksis. I sin forudgående vurdering af sagen, så Skattestyrelsen bort fra det objektive konstaterbare forhold, at der stod en bygning på grunden, og at sælger ikke skulle forestå en nedrivning af denne. I stedet valgte Skattestyrelsen at tillægge parternes subjektive hensigt om et byggeprojekt afgørende vægt. Særligt set i lyset af Halifax-dommen,⁷ hvori EU-Domstolen dog fastslår, at skattemyndighederne skal være tilbageholdende med at tillægge parternes subjektive hensigt afgørende betydning.

Der synes ikke at være holdepunkter i hverken momsloven, dens forarbejder, momsbekendtgørelsen eller EU-Domstolens praksis for, at skattemyndighederne kan anlægge en så restriktiv og indskrænkende fortolkning. I følge skattemyndighedernes fortolkning kan der ses fuldstændig bort fra at en bygning fysisk og faktisk eksisterer. Dette forhold er en helt essentiel del af sagens faktum, og skal derfor indgå som følge af officialmaksimen og som følge af, at myndighederne er forpligtet til at finde frem til den materielt korrekte afgørelse.

Skattestyrelsen har indbragt Landsskatterettens kendelse for Vestre Landsret. Ved kendelse af 15. maj 2017⁸ har Vestre Landsret besluttet, at ovennævnte sag, om afgrænsningen mellem momsfritaget salg af en fast ejendom med tilhørende grund og momspligtigt salg af en byggegrund, skulle forelægges EU-Domstolen til præjudiciel afgørelse.

Vestre Landsret fastslår i kendelsen, at EU-Domstolen endnu ikke har taget stilling til, om det er foreneligt med momssystemdirektivet⁹ at omkvalificere en ejendom med en bygning til en byggegrund, i tilfælde hvor sælger ikke deltager i nedrivningen af bygningen.

Der blev ved SKM 2017.439 VLR indleveret en præjudiciel forelæggelse til EU-Domstolen. I den præjudicielle forelæggelseskendelse fremførte Vestre Landsret:

7. Sag C-255/02, Halifax plc, *Leeds Permanent Development Services Ltd og County Wide Property Investments Ltd mod Commissioners of Customs & Excise* [2006] EUD I-01609, præmis 57.
8. Vestre Landsret, i Sag BS-82/2016-VLR (*Domstol*, 15. maj 2017) <[https://www.domstol.dk/VestreLandsret/nyheder/domsresumeer/Documents/BS%2082-2016\(15.5.17\).pdf](https://www.domstol.dk/VestreLandsret/nyheder/domsresumeer/Documents/BS%2082-2016(15.5.17).pdf)> tilgået den 2. juni 2019.
9. Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem [2006] EU-T L347/1.

»EU-Domstolen har ikke taget stilling til, om det er foreneligt med momssystemdirektivet – under visse konkrete omstændigheder – at anvende en sådan abstrakt fortolkning af begrebet byggegrund.«

Hvorvidt Skattestyrelsens restriktive praksis er i overensstemmelse med EU-retten, forventes afklaret, når EU-Domstolen har afsagt afgørelse. Generaladvokatens netop offentliggjorte forslag til afgørelse indikerer dog, at det ikke er tilfældet, og at Skattestyrelsens nuværende praksis derved ikke er EU-konform.

4. Styresignal SKM 2017.27 SKAT

Formålet med styresignalet SKM 2017.27 SKAT var at præcisere »hvornår en levering anses for en levering af en byggegrund i momsmæssig forstand«.

Forud for offentliggørelsen af styresignalet blev et udkast til styresignalet sendt i høring den 14. oktober 2016. En blandt flere som afgav høringssvar, var Danske Advokater, som bl.a. anbefalede følgende:

»Danske Advokater skal på denne baggrund opfordre SKAT til enten at undlade at offentliggøre et styresignal med det nuværende indhold eller at tilpasse styresignalet, så det kommer i overensstemmelse med momsloven og momssystemdirektivet.«¹⁰

Danske Advokater anbefalede en ændring af styresignalet, blandt andet på baggrund af at de ikke fandt, at der var holdepunkter i momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, dennes forarbejder eller momssystemdirektivets artikel 136 for at kunne antage, at der skal lægges vægt på parternes subjektive hensigter. En transaktion må anses som ubetinget momsfritaget, såfremt betingelserne herfor er opfyldt. Danske Advokater fandt på den baggrund, at afsnittet »SKATs opfattelse« i styresignalet var i direkte modstrid med ordlyden og forarbejderne til momslovens § 13, stk. 1, nr. 9.

Dansk Erhverv fremhævede bl.a.:

»Det er dog Dansk Erhvervs opfattelse, at ingen af de to udkast til styresignaler skaber den helt afgørende og fornødne afklaring og præcisering af praksis, på de pågældende områder for virksomhederne. SKAT og Skatterådet har gennem de senere år ændret den hidtidige praksis, og har efter Dansk Erhvervs opfattelse bevæget sig væk fra den tidligere mere EU-konforme fortolkning af de bagvedliggende regler i Momssystemdirektivet.«¹¹

10. Paul Møllerup og Christian Bachmann, »Styresignal – moms på salg af byggegrunde« (*Danske Advokater*, 9. november 2016) <<https://www.danskeadvokater.dk/Hoeringssvar.aspx?ID=19057&Action=1&Year=2016&NewsId=18285¤tPage=2&PID=39735>> tilgået den 2. juni 2019.

11. Ulla Brandt, »Høringssvar – Udkast til styresignaler om moms – salg af byggegrunde og salg efter udlejning af fast ejendom« (*Taxcon*, 4. november 2016) <<http://www.taxcon.dk/storage/8ec2e30c-3b96-4833-bf66-d93d7682792e.pdf>> tilgået den 2. juni 2019.

Opfattelsen i disse høringssvar er overensstemmende med en række andre høringssvar. Ikke desto mindre afspejles disse høringssvar ikke i det endelige styresignal. Af Skattestyrelsens høringportal fremgår følgende om høeringsprocessen:

»Skatteforvaltningen forholder sig til høringssvarene og afgør, om dine bemærkninger har eller kan få en væsentlig betydning for styresignalet, der har været i høring. Det er derfor ikke sikkert, at dine bemærkninger bliver indarbejdet i det endelige styresignal. Du vil ikke få et direkte svar på dit høringssvar.«¹²

Det kan undre, at adskillige høringssvar stiller sig kritisk over for styresignalet materielle indhold, men at disse høringssvar ikke afspejles i det endelige styresignal. Det er til trods for, at der er tale om ekspertudtalelser.

Skattestyrelsen behandler i styresignalet, hvad der efter Skattestyrelsens opfattelse må anses som en byggegrund. Skattestyrelsens analyse tager udgangspunkt i mombekendtgørelsens § 56, stk. 1.¹³ Heraf udleder Skattestyrelsen, at det er uden betydning, hvorvidt der er sket en reel byggemodning.

Skattestyrelsen fremhæver, at der ved fastlæggelsen af begrebet »byggegrund«, skal anlægges en streng fortolkning, jf. Sag C-543/11, *Woningstichting Maasdriel*.¹⁴ Det fremgår dog af samme dom,¹⁵ at

»Fortolkningen af disse udtryk skal imidlertid være forenelig med de formål, der forfølges med fritagelserne, og overholde de krav, der følger af princippet om afgiftsneutralitet, der er uadskilleligt forbundet med det fælles momssystem.«

Dette betyder, at der i udgangspunktet skal anlægges en streng fortolkning, da der er tale om en fritagelsesbestemmelse. Der er den vigtige modifikation, at der ikke kan anlægges en strengere fortolkning, end at fortolkningen stadig er forenelig med formålet, som ligger bag fritagelsen. Fortolkningen skal i øvrigt være i overensstemmelse med princippet om afgiftsneutralitet.

Det er bemærkelsesværdigt, at Skattestyrelsen ikke vælger at medtage denne præcisering af, hvordan undtagelsesbestemmelserne i momssystemdirektivet skal fortolkes. Særligt henset til at Skattestyrelsen blev gjort opmærksom på denne manglende præcisering af Danske Advokater i deres høringssvar.

Herudover fremhæver Skattestyrelsen vedrørende forståelsen af begrebet byggegrund følgende i styresignalet:

12. Skatteministeriet, »Høringportal for Skatteforvaltningens styresignaler« (SKAT) <<https://skat.dk/skat.aspx?oid=2161964>> tilgået den 2. juni 2019.

13. Bekendtgørelse nr. 808 af 30. juni 2015 om merværdiafgift (mombekendtgørelsen).

14. Sag C-543/11, *Woningstichting Maasdriel mod Staatssecretaris van Financiën* [2013] EUD, præmis 27.

15. Ibid, præmis 25.

»Ved vurderinger af, om der er tale om en byggegrund, er medlemsstaterne forpligtiget til at tage hensyn til parternes hensigter med leveringen af den pågældende grund, forudsat at hensigterne understøttes af objektive bevisemønstre. Se sag C-543/11, *Woningstichting*, præmis 35-36.«¹⁶

Det fremgår konkret af dommens præmis 35 at:

»[...] foretage en samlet vurdering af den i hovedsagen omhandlede transaktions omstændigheder på leveringstidspunktet, herunder parternes hensigter ...«

Ifølge EU-Domstolen er parternes hensigt blot ét moment ud af flere, som skal indgå i den samlede vurdering. Herudover er det værd at bemærke, at dette skal ses i kontekst til sagens faktiske omstændigheder. Der var tale om en grund, der på overdragelsestidspunktet var ubebygget, idet sælger havde revet den bestående bygning ned. Det som Skattestyrelsen fremhævede, synes derfor at være taget ud af kontekst. En kontekst som er meget relevant for præmissens anvendelse, da det i Sag C-543/11, *Woningstichting Maasdriel*, var uomtvistet, at grunden var ubebygget på leveringstidspunktet. Derimod omhandlede tvisten, hvorvidt en ubebygget grund, som ikke var byggemodnet, kunne momsfrtages.

Det følger videre af styresignalet, at dansk praksis følger EU-Domstolens praksis. Der refereres til sagerne C-468/93, *Gemeente Emmen*, C-461/08, *Don Bosco* samt C-543/11, *Woningstichting Maasdriel*. Ifølge Skattestyrelsen kommer EU-Domstolen i disse sager frem til, at fritagelsen kun omfatter ubebyggede grunde, der ikke er beregnet til opførelse af en bygning.

EU-Domstolens dom i Sag C-326/11, *J. J. Komen*, er ikke nævnt i styresignalet. Dette er særligt interessant idet der er tale om en ledende dom. Dommen er afgørende for vurderingen af, hvilken betydning nedrivning har for momspålæggelse. I dommen når EU-Domstolen frem til, at selvom parterne har til hensigt at foretage en ombygning på overdragelsestidspunktet og på trods af, at sælger står for dele af nedrivningsarbejdet før leveringen, så vil der være tale om momsfri levering. Det er fordi bygningen i sagen på overdragelsestidspunktet alene delvist var nedrevet, og fortsat delvist blev anvendt. Domstolen fastslog, at parternes subjektive hensigt ikke kunne tillægges afgørende betydning uden at være understøttet af objektive bevisemønstre.

Da Skattestyrelsen sendte styresignalet i høring, blev Skattestyrelsen af Danske Advokater gjort opmærksom på den manglende reference til afgørelsen.

Af høringssvaret fremgår:

»Det undrer i øvrigt Danske Advokater, at SKAT undlader at omtale sag C-326/11, *J.J. Komen*.¹⁷
[...]

16. SKM 2017.27 SKAT (n 4) 1.

17. Paul Møllerup og Christian Bachmann (n 10) 1.

Sammenfattende kan det konkluderes, at SKATs gengivelse »EU-rettens forståelse af begrebet byggegrunde« er i strid med EU-Domstolens praksis, det fremgår klart af J.J. Komen dommen, at parternes subjektive hensigter er uden betydning, smh. præmis 33 og 39.¹⁸

Det synes overraskende, at Danske Advokaters bemærkning i deres høringsvar vedrørende dommen i Sag C-326/11, *J. J. Komen*, ikke fik nogen indflydelse på det endelige styresignal, hvor dommen end ikke var nævnt. Særligt set i forhold til, at formålet med styresignalet netop er at præcisere hvad der er gældende ret – hvilket ikke synes muligt, hvis en væsentlig del af gældende ret end ikke inddrages i styresignalet.

Skattestyrelsen betoner, at det er af afgørende betydning, hvad parternes hensigt ved ejendomsoverdragelsen har været, og at formuleringerne i overdragelse-saftalen vil blive tillagt betydelig vægt. Skattestyrelsen anser det som et objektivt beviselement, som efter Skattestyrelsens opfattelse kan bevirke, at såfremt det fremgår af overdragelsesaftalen, at det er parternes hensigt at ændre på bygningen, så vil transaktionen ifølge Skattestyrelsen kunne pålægges moms, idet der så vil være tale om salg af en byggegrund. Denne holdning synes fortsat at være gældende når man læser Den juridiske vejledning afsnit D.A.5.9.5, version 2019-1, der i skrivende stund er gældende som Skattestyrelsens præcisering af, hvad Skattestyrelsen anser som gældende ret.

5. Status

Landsskatteretten har ved adskillige kendelser tilsidesat Skattestyrelsens praksis for så vidt angår kvalificeringen af et salg af »gamle bygninger«. Landsskatteretten finder, at der ikke er grundlag for Skattestyrelsens og Skatterådets strenge fortolkning, og at Skattestyrelsen anvender de ledende EU-retlige domme på en forkert måde. Dette understøttes ligeledes af Generaladvokatens forslag til afgørelse i Sag C-71/18, *Skatteministeriet mod KPC Herning*. I sit forslag kommer Generaladvokaten netop ind på, at praksis fra Skattestyrelsen og Skatterådet synes problematisk. Forudsat at Skattestyrelsens praksis skulle blive underkendt som unionsstridig ved endelig dom, vil Skattestyrelsens bindende svar ikke have bindende virkning.

Status er på nuværende tidspunkt, at en endelig afgørelse fra EU-Domstolen vedrørende kendelsen SKM 2016.82 LSR afventes. Udfaldet af denne afgørelse vil få afgørende betydning for såvel tidligere afgørelser som for efterfølgende praksis, idet det følger af skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 1,¹⁹ at der på trods af de i skatteforvaltningslovens § 31 fastsatte frister vil skulle ske genoptagelse, hvis Skattestyrelsens hidtidige praksis bliver endeligt underkendt ved dom. Såfremt

18. Ibid, 5.

19. Lovbekendtgørelse nr. 678 af 31. maj 2018 om skatteforvaltningsloven.

Skattestyrelsens praksis tilsidesættes ved domstolene, vil Skattestyrelsen skulle genoptage en række af de tidligere sager, hvormed afgørelserne kan tænkes at få et gunstigt udfald for de afgiftspligtige personer.

Herudover vil en kvalificeret tilsidesættelse af EU-retten kunne udgøre et ansvarsgrundlag. Tabet, som ville skulle erstattes, vil være den uberettiget betalte moms af transaktionen, idet staten er den endelige modtager af momsprovenuet.

Et andet spørgsmål, der rejser sig, er, hvordan Skattestyrelsen bør agere, indtil der er truffet endelig afgørelse ved de danske domstole i sagen vedrørende Landsskatterettens kendelse i SKM 2016.82 LSR. Skattestyrelsen har valgt ikke at følge Landsskatterettens praksis og respekterer dermed ikke, at Landsskatteretten er ankeinstans for Skattestyrelsens og Skatterådets afgørelser.

Det kan tænkes, at Skattestyrelsen ikke indretter sin praksis af administrative årsager, forstået på den måde, at såfremt Skattestyrelsen havde ændret sin praksis efter underkendelserne i 2016, så vil Skattestyrelsen skulle genoptage en række sager. Hvis Skattestyrelsen efterfølgende får medhold i sin praksis ved domstolene, så vil Skattestyrelsen endnu engang skulle genoptage de omtvistede sager, og Skattestyrelsen vil dermed kunne træffe samme afgørelse, som Skattestyrelsen oprindeligt havde truffet. Dette kan ikke anses som værende hensigtsmæssigt set ud fra et økonomisk perspektiv, jf. princippet om »økonomisk forsvarlig forvaltning«,²⁰ men ej heller set i forhold til borgernes tillid til forvaltningsmyndighederne.

Samtidig synes det ligeledes at være problematisk, at der afgives bindende svar, som ikke er overensstemmende med Landsskatterettens praksis. Man kunne argumentere for, at Skattestyrelsen burde afholde sig fra at afgive bindende svar, indtil der er truffet en endelig afgørelse ved domstolene. Dette synes dog ligeledes at have sine betænkeligheder, idet en sag ved domstolene kan tage flere år. Det synes ikke hensigtsmæssigt at vente med at afgive bindende svar. Det må anerkendes, at det er vanskeligt for Skattestyrelsen at agere i dette »tomrum«. Set i lyset af at Landsskatteretten er appelinstans, synes det således at være mest korrekt, at Skattestyrelsen indretter sin praksis, således at den er i overensstemmelse med Landsskatterettens opfattelse, indtil der er truffet endelig afgørelse.

Det kan afslutningsvist anføres, at det er retssikkerhedsmæssigt betænkeligt, at Skattestyrelsen vælger at fastholde sin praksis efter Landsskatterettens kendelse. Skattestyrelsen vælger fortsat at inddrage parternes subjektive hensigter, som værende på lige fod eller af højere værdi med de objektive beviselementer. Dette synes i strid med unionsretten og den dertilhørende praksis. Dette synspunkt understøttes af EU's Generaladvokat M. Bobek. Det er besynderligt, at Skattestyrelsen ikke følger appelinstansens afgørelse, men derimod går egne veje. Det er retssikkerhedsmæssigt kritisabelt, at Skattestyrelsen ikke følger appelinstansens

20. Frederik Waage, *Det offentlige som procespart* (1. udg., Karnov Group 2017), 404 f.

afgørelse i lyset af, at Landsskatteretten er den øverste administrative klageinstans. Virksomheder, som vælger at følge Landsskatterettens praksis, risikerer at blive mødt med et moms krav. Der er ikke tale om et enestående eksempel. Skattestyrelsen har i andre tilfælde fået underkendt sin praksis af Landsskatteretten og på trods heraf valgt af fastholde sin hidtidige praksis. Som eksempel kan nævnes, at Landsskatteretten med kendelsen SKM 2016.459 LSR underkendte Skattestyrelsens strenge fortolkning af kursgevinstlovens anvendelsesområde. Skattestyrelsen udstedte efter Landsskatterettens kendelse styresignalet SKM 2016.173 SKAT hvori det fremgår, at Skattestyrelsen trods kendelsen fra Landsskatteretten fastholder sin praksis.

Momspåleggelse på salg af gammel ejendom med tilhørende jord er meget byrdefuld, idet det medfører store ekstraomkostninger, som kan få betydning for hele byggeriets rentabilitet. Der er således et særligt behov for korrekte vejledninger fra Skattestyrelsen, således at henholdsvis bygherrer og entreprenører kan afregne korrekt.