



SKAT
Østbanegade 123
2100 København Ø
juraskat@skat.dk

8. november 2016

Vesterbrogade 32
1620 København V

Telefon 33 43 70 00
mail@danskeadvokater.dk
www.danskeadvokater.dk

Dok.nr. D-2016-042989

Styresignal – moms på salg af byggegrunde

SKAT har den 14. oktober 2016 sendt udkast til styresignal om moms på salg af byggegrunde i høring. Udkastet har været behandlet i Danmarks Skatteadvokaters bestyrelse, der fungerer som Danske Advokaters skattefagudvalg.

Danske Advokater har følgende bemærkninger til udkastet.

Indledningsvis finder Danske Advokater det kritisabelt, at SKAT med nærværende styresignal forsøger at cementere en praksis, som på et væsentligt punkt er blevet underkendt af Landsskatteretten med SKM2016.82.LSR, og hvor Skatteministeriet har indbragt sagen for domstolene.

Danske Advokater har ingen bemærkninger til afsnittet om det retlige grundlag.

Indledende bemærkninger

Vedrørende afsnittet "SKATs opfattelse" er Danske Advokater ikke enig i SKATs udlægning af EU-Domstolens praksis. SKAT giver et indtryk af, at de nævnte domme giver grundlag for at konkludere, at der ved vurderingen af, om der er tale om en byggegrund eller en fast ejendom, skal tages hensyn til parternes hensigter med leveringen af den pågældende grund. Det giver dommene efter Danske Advokaters opfattelse ikke grundlag for.

De præmisser, som SKAT henviser til til støtte for sin opfattelse, er taget ud af en sammenhæng, hvorved dommenes konklusioner ikke bliver anvendt korrekt. Det undrer i øvrigt Danske Advokater, at SKAT undlader at omtale sag C-326/11, *J.J. Komen*.

Det er helt afgørende for forståelsen af de fire ledende afgørelser fra EU-Domstolen, at man sætter sig grundigt ind i faktum samt baggrunden for, at sagerne blev forelagt EU-Domstolen. Sagerne vedrørende Don Bosco, J.J. Komen og Woningstichting, vedrørte særlige hollandske regler om afgift på overdragelse af fast ejendom. Disse regler fritog *momspligtige* overdragelser af fast ejendom for overdragelsesaft, mens *momsfritagne* overdragelser blev pålagt overdragelsesaft. De hollandske regler var udformet således, at overdragelse af en tom grund var momsfritaget – og dermed skulle pålægges overdragelsesaft – medmindre sælgeren inden leverings-

tidspunktet havde påbegyndt byggemodning af grunden. Selv tomme grunde, hvorpå det var muligt for køberen at opføre nye bygninger, var dermed momsfritage, blot sælgeren ikke havde påbegyndt byggemodning inden leveringstidspunktet. De hollandske regler indebar følgelig, at der blev pålagt overdragelsesafgift på hollandske transaktioner med fast ejendom, der efter en almindelig sproglig forståelse klart udgjorde salg af tomme byggegrunde.

I alle tre sager var situationen konkret den, at den hollandske regering havde anset de pågældende overdragelser for momsfritage, mens sælgerne/køberne af ejendommene var af den opfattelse, at der efter reglerne i EU-momslovgivningen var tale om momspligtige salg af byggegrunde henholdsvis nye bygninger, som derfor skulle fritages for hollandsk overdragelsesafgift. Sagerne blev derfor anlagt af sælgerne/køberne af de pågældende ejendomme, fordi de ønskede at få EU-Domstolen til at fastslå, at der var tale om momspligtige overdragelser af byggegrunde henholdsvis nye bygninger, hvorved der ikke var grundlag for at pålægge hollandsk overdragelsesafgift.

Momssystemdirektivets artikel 135 indeholder (modsat momslovens opbygning) to positive definitioner på momsfritage overdragelser af fast ejendom – artikel 135, stk. 1, litra k, (ubebygget fast ejendom) og artikel 135, stk. 1, litra j, (levering af bygninger med tilhørende jord, bortset fra nye bygninger omfattet af artikel 12, stk. 1, litra a). Artikel 135, stk. 1, litra k, skal afgrænses i forhold til den positive definition i artikel 12, stk. 1, litra b (levering af en byggegrund), mens artikel 135, stk. 1, litra j, skal afgrænses i forhold til den positive definition i artikel 12, stk. 1, litra a (levering af nye bygninger med tilhørende jord).

Don Bosco dommen fastslår, jf. præmis 44, at artikel 135, stk. 1, litra j, (levering af bygninger med tilhørende jord) ikke fandt anvendelse. Men bemærkningen i præmis 43 om, at ”det tilkommer medlemsstaterne at definere, hvilke grunde der skal betragtes som byggegrunde” knytter sig til alene til afgrænsningen mellem artikel 135, stk. 1, litra k, (”ubebygget fast ejendom”) og artikel 12, stk. 1, litra b, (levering af en byggegrund). Don Bosco kan derfor ikke tages til indtægt for SKATs påstand om, at medlemsstaterne har mulighed for at lægge moms på overdragelse af grunde med eksisterende bygninger omfattet artikel 135, stk. 1, litra j, (levering af bygninger med tilhørende jord, bortset fra nye bygninger omfattet af artikel 12, stk. 1, litra a).

J.J. Komen dommen fastslår, jf. præmis 39, at artikel 135, stk. 1, litra j, (levering af bygninger med tilhørende jord, bortset fra nye bygninger omfattet af artikel 12, stk. 1, litra a) finder anvendelse på en ejendom, der på overdragelsestidspunktet kun er delvist nedrevet. Dette skal sammenholdes med præmis 33, hvoraf det direkte fremgår, at dommen bygger på en faktisk forudsætning om, at det var parternes fælles hensigt at etablere en ny bygning ved ombygning (hvilket da også skete). Dommen fastslår derfor klart, at parternes subjektive hensigt er uden betydning for anvendelsen af artikel 135, stk. 1, litra j. Afgørende er derimod, at der på overdragelsestidspunktet stadig er en bygning på grunden!

Woningstichting dommen fastslår, jf. præmis 36, at overdragelsen af en ubebygget grund, der mangler at blive byggemodnet på overdragelsestidspunktet, ikke er omfattet af artikel 135, stk. 1, litra k, (ubebygget fast ejendom), men derimod er momspligtig i medfør af artikel 12, stk. 1, litra b, (levering af en byggegrund). Konkret konkluderede EU-Domstolen således, at Holland ikke var berettiget til at pålægge hollandsk

"overdragelsesafgift" på en overdragelse af en byggegrund blot fordi der ikke var sket byggemodning på overdragelsestidspunktet. Det er i denne kontekst præmis 31 skal læses – altså at en overdragelse af en grund uden en eksisterende bygning, hvor parterne både er berettigede til og konkret har til hensigt at opføre en ny bygning, ikke bliver en momsfritaget "ubebygget grund" blot fordi der ikke er sket byggemodning på overdragelsestidspunktet.

Domstolens praksis kan opsummeres således, at i det omfang, der er en bygningsmasse på grunden på leveringstidspunktet, så er den relevante sondring alene, om der er tale om en eksisterende bygning eller en ny bygning (J.J. Komen dommen), og der er følgelig ikke hjemmel i momssystemdirektivet eller i EU-Domstolens praksis til generelt at omkvalificere en eksisterende bygning til en byggegrund. Hertil skal fremhæves, at Don Bosco dommen ikke modificerer denne retsstilling, men derimod var en konsekvens af, at der af sælgeren blev leveret en sammensat ydelse, som bestod i levering af en byggegrund uden bygninger.

Dertil kommer, at det fremgår med al tydelighed af sag C-255/02, *Halifax*, at skattemyndighederne skal være tilbageholdende med at inddrage en vurdering af parternes hensigt, jf. præmis 57, som har følgende ordlyd:

"Som Domstolen har fastslået i præmis 24 i dom af 6. april 1995, BLP-Group (sag C-4/94, Sml. I s. 983, vil en forpligtelse for skatte- og afgiftsmyndighederne til at gennemføre undersøgelser med henblik på at fastslå den afgiftspligtiges hensigt være i strid med det fælles momssystemets formål, som er at garantere retssikkerheden og lette de handlinger, som er forbundet med afgiftens anvendelse, ved at lægge vægt på den pågældende transaktions objektive karakter, bortset fra undtagelsestilfælde." (vores understregning)

Konkrete bemærkninger til punkterne 1-4

Ad 1)

SKAT indleder med at konkludere, at *afgiftsfritagelsen kun omfatter ubebyggede grunde, der ikke er beregnet til opførelse af en bygning*. Det forekommer derfor ejendommeligt, at SKAT nævner flere eksempler, hvor der netop ikke er tale om ubebyggede grunde – men derimod eksempler, hvor der står gamle bygninger på grunden. Så kan der – som også fastslået af Landsskatteretten i SKM2016.82.LSR – pr. definition ikke være tale om en ubebygget grund.

Ad 2)

SKATs gengivelse af præmis 31 i Woningstichting er ikke korrekt. Nedenfor sammenstilles SKATs gengivelse af præmisserne med dommens ordlyd:

SKAT gengivelse	Dommens ordlyd
samtlige ubebyggede grunde, der er bestemt til at tjene til opførelse af en bygning, og som dermed er egnet til at blive bebygget, skal være omfattet af den nationale definition af en byggegrund.	samtlige ubebyggede grunde, der er bestemt til at tjene til opførelse af en bygning, og dermed er beregnet til at blive bebygget, omfattes af denne nationale definition.

SKAT skriver således *egnet*, mens der i dommen står *beregnet*. Der er efter vores vurdering endog meget stor forskel på betydningen af de to ord. *Egnet* dækker en objektiv og bred vurdering, mens *beregnet* dækker over en subjektiv og konkret vurdering.

Ad 3)

Gengivelsen af præmis 27 er heller ikke korrekt, idet SKAT henviser til, at fritagelsesbestemmelserne i momssystemdirektivets artikel 135, stk. 1, litra k, (vores understregning) skal fortolkes strengt. Præmis 27 henviser imidlertid til artikel 135.

Dertil kommer, at henvisningen bør suppleres med en henvisning til præmis 25 i sag C-461/08, *Don Bosco*, hvor det er anført (vores understregning):

"Der skal indledningsvis henvises til, at de udtryk, der er anvendt til at beskrive fritagelserne i sjette direktivs artikel 13, ifølge fast retspraksis skal fortolkes strengt, da de er undtagelser fra det almindelige princip, hvorefter moms opkræves af enhver levering af goder og enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person. 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. Reglen om en streng fortolkning betyder således ikke, at de udtryk, der anvendes til at definere de fritagelser, som er fastsat i direktivets artikel 13, skal fortolkes således, at de fratages deres virkning (jf. i denne retning dom af 14.6.2007, sag C-445/05, Haderer, Sml. I, s. 4841, præmis 18, af 11.12.2008, sag C-407/07, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 30, og af 23.4.2009, sag C-357/07, TNT Post UK, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 31)."

Derved er der fra EU-Domstolens side lagt op til en modificering af princippet om en indskrænkende fortolkning. Det er væsentligt, at denne modificering fremgår af styresignalet.

Gengivelsen af præmis 27 er endvidere taget ud af den sammenhæng, hvori den indgår. Præmissen skal naturligvis læses og forstås inden for konteksten. Konteksten er, at levering af ubebygget fast ejendom er fritaget for moms. Det er derfor misvisende, når SKAT bruger præmis 27 til at begrunde sit afsnit 3, som indledes med følgende formulering (vores understregning):

"Momenter, der kan tillægges vægt, når det skal vurderes, om en levering af en bygning med tilhørende grund skal sidestilles med en levering af en byggegrund."

Hverken præmis 27 i Woningstichting dommen eller nogen af de andre domme omhandler som nævnt ovenfor situationer, hvor en bygning med tilhørende grund kan eller skal omkvalificeres til en byggegrund, og der er følgelig ikke hjemmel i hverken momssystemdirektivet eller EU-Domstolens praksis til generelt at omkvalificere en eksisterende bygning til en byggegrund.

Videre anfører SKAT under pkt. 3):

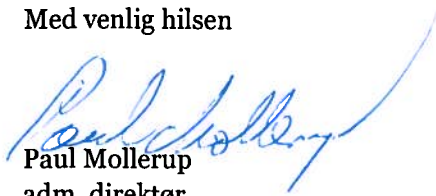
"Hvis salget sker med henblik på opførelse af en ny bygning, skal salget anses for salg af en byggegrund. Se C-543/11, Woningstichting, præmis 32-36 og C-461/08, *Don Bosco*, præmis 33."

Danske Advokater er som nævnt indledningsvist ikke enig i, at præmisserne kan sammenfattes på den måde. Grundlaget for EU-Domstolens præmisser er, at der er sket levering af en ubebygget grund, der er opstået ved nedrivning af en på grunden eksisterende bygning. Det illustreres klarest af sag C-326/11, *J.J.Komen*, hvor der samlet set ville være tale om fuld nedrivning af forretningsarkaden, men hvor nedrivning og nyopførelse skete i etaper. På trods heraf kvalificerede EU-Domstolen transaktionen som en overdragelse af en eksisterende bygning med tilhørende jord, idet der på intet tidspunkt opstod en ubebygget grund.

Afsluttende bemærkninger

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. Hertil kommer, at både *Don Bosco* og *Woningstichting* dommene vedrører overdragelse af en grund uden bygninger, hvor der kan opføres nye bygninger – og ikke en levering af en grund med eksisterende bygninger. *Don Bosco* dommen kan ikke udstrækkes til andet og mere end at fastslå, at en sælger, der selv forestår nedrivningen, i momsmæssig henseende leverer en sammensat ydelse bestående i en byggegrund, uanset om nedrivningen er færdiggjort på overdragelsestidspunktet. *Woningstichting* dommen kan alene tages til indtægt for, at en grund, hvorpå der ikke er nogen bygninger på leveringstidspunktet, og som kan bebygges af køber, udgør en momspligtig leverance af en byggegrund, uanset at køber skal foretage bygge- modningen på grunden.

Med venlig hilsen



Paul Møllerup
adm. direktør
pmo@danskeadvokater.dk



Christian Bachmann
formand for Danmarks Skatteadvokater
chb@delacour.dk