

SKAT
Østbanegade 123
København Ø

8. november 2016

Høring om styresignal vedrørende moms på salg af byggegrunde, H318-16.

SKAT har den 14. oktober 2016 fremsendt ovennævnte forslag til styresignal til FSR - danske revisorer med anmodning om bemærkninger.

FSR – danske revisorer
Kronprinsessegade 8
DK - 1306 København K

Telefon +45 3393 9191
fsr@fsr.dk
www.fsr.dk

CVR. 55 09 72 16
Danske Bank
Reg. 9541
Konto nr. 2500102295

FSR – danske revisorer vil indledningsvist fremhæve, at det er formålstjenligt for aktører i ejendomsbranchen, rådgivere og SKAT, hvis der gennem et styresignal kan skabes en klar og entydig definitionen af, hvad der skal forstås ved en "byggegrund" i momslovens forstand.

Det er dog FSR – danske revisorer opfattelse at der i det fremsendte styresignal bør indføres yderligere præciseringer.

Praksis på området (primært praksis fra Skatterådet) er på ingen måde klar, og det er tydeligt, at der igennem årene har hersket forskellige opfattelser.

Ejendomsbranchen er bl.a. kendetegnet ved store værdier og ofte hurtige transaktioner, og det er afgørende for alle de involverede parter, at der ved en handels indgåelse er vished om den momsmæssige behandling af transaktionen.

På nuværende tidspunkt er begrebet "byggegrund" i momslovens forstand uklart, da det er blevet defineret ved adskillige bindende svar og kendelser fra Landsskatteretten siden reglernes ikrafttrædelse den 1. januar 2011. Det kan – som anført af SKAT – være svært at administrere i praksis. Derfor er det FSR's opfattelse, at der er behov for at præcisere, hvornår der konkret er tale om levering af en byggegrund, jf. § 13, stk. 1, nr. 9, litra b, og momsbekendtgørelsens § 56, stk. 1.

Det er endvidere særligt vigtigt henset til, at det følger af artikel 12, stk. 3, i momssystemdirektivet samt af EU-praksis, at det er op til de enkelte

medlemsstater at definere, hvad der skal forstås ved en byggegrund. Det er således forskelligt, hvordan de enkelte medlemsstater definerer, hvad der skal betragtes som en byggegrund, og derfor er det også helt afgørende, at det fra dansk side klart defineres, hvornår regelsættet i momsloven skal anvendes.

Side 2

Lovgivers definition af begrebet "byggegrund"

Det følger af momsbekendtgørelsen § 56, stk. 1, at der:

"Ved en byggegrund i momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra b, forstås et ubebygget areal som efter lov om planlægning eller forskrifter udstedt i medfør heraf er udlagt til formål, som muliggør opførelse af bygninger, jf. 54 i denne bekendtgørelse."

Denne definition følger direkte af ordlyden i forarbejderne til lovændringen (2008/1 LSF 203).

Heraf fremgår det, at der som udgangspunkt skal være tale om et *ubebygget* areal, for at der kan være tale om en byggegrund. Videre er definitionen tæt forbundet med planlovgivningen, hvorefter der som hovedregel skal tilvejebringes et lokalplangrundlag, inden der kan påbegyndes større byggearbejder. Det vil bl.a. sige, at det ikke er tilstrækkeligt, at der er et forslag til lokalplan, da arealet i det tilfælde endnu ikke er udlagt til formål, der muliggør opførelse af bygninger.

Bemærkninger til SKATs definition af begrebet "byggegrund"

I det følgende skal vi anføre vores bemærkninger til SKATs definition af, hvornår der efter momsloven er tale om en byggegrund.

Nærmere kvalifikation ud fra planlovgivningen

Lovgiver har fastlagt, at der er tale om en byggegrund, når der er tale om et ubebygget areal, der ud fra planlovgivningen er muligt at bebygge. Dette forhold er vigtigt, da det er afgørende for, om der er tale om et salg af en byggegrund i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra b.

SKAT henviser hertil i det første afsnit under "SKATs definition af byggegrunde", men det beskrives ikke specifikt, hvornår et ubebygget areal i henhold til

planlovgivningen er "udlagt" til formål, der muliggør opførelse af bygninger – og dermed er at anse som en byggegrund i momslovens forstand.

Side 3

FSR anbefaler, at SKAT klart fastlægger, hvornår et areal efter planlovgivningen er "udlagt" til formål, der muliggør opførelse af bygninger. Dette skyldes, at lovgiver positivt har valgt, at momsloven ikke skal indeholde en selvstændig definition af begrebet "byggegrund", men at dette (bl.a.) følger af planlovgivningen.

På denne måde skabes der en entydig definition, hvorved der sikres en korrekt og ensartet momsbehandling af sammenlignelige leverancer.

SKAT nævner dog, at arealer i landzone også vil kunne anses som byggegrunde, hvis landbrugspligten bortfalder i forbindelse med salget, hvorefter arealet i princippet kan bebygges, jf. også hertil SKM2013.49.SR.

Hvis det er SKATs generelle opfattelse, at det blot er nødvendigt, at arealet *i princippet skal kunne bebygges* – altså uden hensyntagen til, om arealet er udlagt til sådanne formål – bør SKAT præcisere dette i styresignalet. FSR finder dog dette betænkeligt, da det umiddelbart strider mod lovgivers definition af begrebet, hvilket af hensyn til retssikkerheden bør have klar støtte i lovens forarbejder. Det er efter FSRs opfattelse ikke tilfældet.

Videre bemærker FSR, at SKAT anfører, at EU-Domstolen er med til at definere, hvornår der er tale om et ubebygget areal, der er beregnet/ikke beregnet til opførelse af bygninger.

FSR vil dog tilføje, at denne afgrænsning ikke er med til at fastlægge, om der efter dansk ret er tale om en byggegrund, da definitionen af en *byggegrund* er overladt til medlemsstaterne (her Danmark), jf. artikel 12, stk. 3, i momssystemdirektivet. FSR medgiver, at hvis der efter EU-praksis er tale om et ubebygget areal, og det efter planlovgivningen er udlagt til formål, der muliggør bebyggelse, så er der efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra b, tale om en byggegrund.

Dette bør efter FSR's opfattelse præciseres i styresignalet.

Et ubebygget areal

Lovforarbejderne angiver endvidere, at en byggegrund er et "ubebygget areal". For at fastlægge dette kan der søges inspiration i EU-Domstolens praksis, da denne

i flere tilfælde har taget stilling til spørgsmålet om, hvornår der er tale om et ubebygget areal (dog ikke spørgsmålet om, hvorvidt dette areal er en byggegrund).

Side 4

I den sammenhæng er bl.a. sagen C-461/08, Don Bosco, afgørende, da den konkluderer, at der er tale om en ubebygget grund, når sælgeren leverer et areal med bebyggelse, der af sælgeren skal nedrives som en del af aftalen med køber. Det begrundes med, at der er tale om én udelelig leverance fra sælger, hvorved der samlet var tale om levering af et ubebygget areal. Når det er tilfældet, er det op til medlemsstaterne at definere, om et sådant ubebygget areal er en byggegrund, jf. dommens præmis 43.

FSR bemærker, at SKAT og Skatterådet i de seneste års praksis fuldstændig har tilsidesat både direktivets og momslovens klare formulering om, at der skal være tale om et ubebygget areal, før man kan tale om en byggegrund. EU-Domstolens domme i C-461/08, Don Bosco og C-543/11, Woningstichting Maasdriel, understreger netop dette – der var tale om ejendomme, der ikke på aftaletidspunktet var ubebyggede, men hvor sælger som led i aftalen var forpligtet til at fjerne bygninger/parkeringsplads.

Den danske praksis har på de blot knap 6 år fra indførelsen af momspligt på fast ejendom udviklet sig fra, at hvis sælger ikke er involveret i nedrivningen (fx ved at dette indgår i købsaftalen), så kan der ikke blive tale om salg af en byggegrund (hvilket er i fuld overensstemmelse med ovennævnte EU-Domme), til at sælger blot skal være vidende om, at køber har til hensigt at rive bygningerne ned (eller at det fremgår af objektive omstændigheder, at nedrivning er sandsynligt), for at der er tale om salg af en momspligtig byggegrund.

Denne udvikling har skabt stor usikkerhed for omfattede interessenter, hvilket naturligt også har afledt en række bindende svar, da sælgere af ejendomme har ønsket vished for den momsmæssige behandling inden gennemførelsen af et salg. Det har endvidere medført, at parterne ikke har haft fuld handlefrihed, da sælgerne har været nødsaget til at tage forbehold i købsaftalerne for en senere korrektion af momsen. Denne usikkerhed har bl.a. resulteret i, at transaktioner ikke er blevet gennemført.

Landsskatteretten har imidlertid i SKM2016.82.LSR fastslået, at der ikke kan være tale om en byggegrund, hvis der ved salget findes bygninger på grunden. Afgørelsen er af Skatteministeriet blevet indbragt for domstolene, og det er FSRs

forståelse, at SKAT afventer en endelig afgørelse fra domstolene, inden denne afgørelse indarbejdes i SKATs praksis.

Side 5

FSR finder det betænkeligt, at SKAT vælger at se bort fra en klar afgørelse fra Landsskatteretten, da det er med til at fastholde en branche i usikkerhed, indtil der om et ukendt antal måneder eller år foreligger en endelig afgørelse fra domstolene.

FSR bemærker, at der ikke foreligger hjemmelsgrundlag til at SKAT kan opretholde en administrativ praksis, som er underkendt ved en højere klageinstans, indtil der er truffet endelig afgørelse ved domstolene.

Styresignalet hviler derfor på et hjemmelsgrundlag, der er meget usikkert, og det er derfor stærkt betænkeligt hvis SKAT desuagtet dette fastholder styresignalet i denne form. Som minimum bør det efter FSR's opfattelse i givet fald tydeligt fremgå af styresignalet, hvordan parterne skal forholde sig, hvis SKATs praksis bliver endeligt underkendt ved domstolene. Dette spørgsmål af væsentlig betydning for ejendomshandler i den mellemliggende periode.

Det bør således sikres, at ingen vil kunne risikere at lide et økonomisk tab som følge af, at de indretter sig efter styresignalet, hvis den retsopfattelse, som dette hviler på, efterfølgende bliver endeligt underkendt ved domstolene. Det bør herunder fremgå, (i) hvilken af parterne i en ejendomsoverdragelse der vil kunne tilbagesøge moms der er opkrævet med urette, (ii) hvilken betydning det vil have om køber er momsregistreret eller ej, samt (iii) hvilken betydning det eventuelt vil have, hvis en af parterne i mellemtiden er gået konkurs.

Videre vil FSR fremhæve, at den praksis, som SKAT vil opretholde og beskriver i styresignalet, kan være vanskelig at håndtere, idet SKAT skriver, at vurderingen af om der er tale om en byggegrund, når der leveres et areal med bygninger, beror på en objektiv vurdering af parternes hensigt ved den konkrete ejendomsoverdragelse. I den forbindelse er det SKATs opfattelse, at det ikke er afgørende, om de eksisterende bygninger nedrives af sælger eller køber.

Denne fortolkning giver i forhold til retssikkerheden en række udfordringer, da det stiller store krav til sælgere af fast ejendom, da der således ved ejendomshandler skal tages højde for købers fremtidige gøren og laden, herunder påbegyndelsen af en eventuel nedrivning, omfanget af denne (hel/delvis nedrivning), mm. Der bliver således efter FSR's opfattelse tale om en subjektiv vurdering, hvor sælger ikke kan

vide sig sikker på, om SKAT har en anden opfattelse af transaktionen. Videre er det betænkeligt, hvis afgørelsen af om der er tale om salg af en byggegrund eller ej er afhængig af, om der sælges til en køber, der efterfølgende nedriver bygningen, eller en køber, som bevarer den eksisterende bebyggelse.

Side 6

Videre kan der tænkes en række situationer, hvor der efterfølgende kan opstå tvivl om den momsmæssige behandling. Herunder bør SKAT bl.a. forholde sig til, hvad en sælger skal gøre, hvis køber fx vælger at rive ejendommen ned efter ½ års ejerskab, når dette ikke var tånt på salgstidspunktet. Medfører dette, at der var tale om salg af en byggegrund? Herudover kan man forestille sig den omvendte situation, hvor købers hensigt med købet var et rive bygningerne ned, men det bliver efterfølgende ikke til noget. Medfører det, at salget skal omkvalificeres til ikke at være salg af en byggegrund?

FSR derfor anbefale, at SKAT laver en positivliste med de forhold, der efter SKATs opfattelse medfører, at sælger leverer et ubebygget areal, som efter planloven kan karakteriseres som en byggegrund, hvis SKAT vil opretholde den nuværende praksis, hvor der ses bort fra Landsskatterettens kendelse i SKM2016.82.LSR. Dette er for at undgå en større usikkerhed, som styresignalet efter FSR's opfattelse på nuværende tidspunkt giver anledning til. På nuværende tidspunkt har SKAT oplyst en række forhold i bilag 3, men det fremgår ikke entydigt heraf, hvilke forhold der taler for og imod. Det er op til parterne selv at foretage den vurdering.

De i bilag 3 oplyste forhold og afgørelser, bør derfor kommenteres og opsummeres af SKAT, så det klart fremgår af styresignalet, hvilke præmisser i afgørelserne SKAT har vægtet, så det fremgår samlet i styresignalet.

Videre vil det være fordelagtigt, hvis SKAT kan opstille nogle klare eksempler på, hvornår SKAT mener, at der er tale om salg af en byggegrund, og hvornår der er tale om salg af en grund med bygninger. På denne måde kan der skabes større klarhed over, hvad der er momspligtigt og momsfrit.

Afslutning

Det er FSR's opfattelse, at der er behov for et tydeligt styresignal på området. Det skal henset til retssikkerheden være med til at skabe klare retningslinjer, som aktørerne kan agere efter. Derfor bør styresignalet så vidt muligt indeholde en entydig definition af, hvad der efter ordlyden i momsbekendtgørelsens § 56, stk. 1, kan karakteriseres som en byggegrund i momslovens forstand.

Dette bør underbygges med konkrete eksempler.

Side 7

I den sammenhæng bør SKAT også klart definere, hvornår en bebygget ejendom skal anses for en byggegrund, når fx sælger er involveret i nedrivningen af bygningerne. Dette bør SKAT give nogle klare retningslinjer for eller eksempler på.

I den forbindelse finder FSR det betænkeligt, hvis SKAT vælger at opretholde en praksis, som er tilsidesat af Landsskatteretten, da dette vil skabe længere tids usikkerhed i branchen; nemlig indtil der foreligger et endeligt resultat fra domstolene. Hvis SKAT vælger at gøre dette, er det vigtigt, at SKAT er meget præcis i beskrivelsen af, hvilke situationer der for sælger skal betragtes som salg af en byggegrund, selvom ejendommen er bebygget. Ellers vil der fortsat være stor usikkerhed om den momsmæssige behandling.

FSR – danske revisorer står gerne til rådighed for en nærmere uddybning af høringssvaret eller til drøftelser i forbindelse med styresignalet.

Med venlig hilsen

Bjarne Gimsing
Formand for skatteudvalget

Kasper Bring Truelsen
Skattekonsulent