

Skattestyrelsen
Copenhagen Towers 1,
Hannemanns Allé 25,
DK 2300 København S

Sendt digitalt til: HovedpostkasseJura@sktst.dk

14. august 2023

Høringssvar, udkast til styresignal om moms og fast ejendom, jf. Skattestyrelsens sagsnummer 22-0390747

FSR – danske revisorer ("FSR") takker for modtagelsen af udkast til styresignal "Moms – byggegrund – bygningsbegrebet – præciseringer – praksisændringer" sendt i høring den 21. juni med høringsfrist 15. august 2023.

Vores bemærkninger fremgår nedenfor:

Styresignalet vedrører særligt:

- En gennemgang af SKM2022.113.LSR og SKM2022.118.LSR og refleksioner om funktionsdygtighed (afsnit 3) samt præcisering af praksis om moms på salg af grunde med bygninger bestemt til nedrivning (afsnit 4)
- Præciserende bemærkninger om det momsmæssige bygningsbegreb i relation til:
 - Fundamenter (afsnit 5)
 - Byggemodningsforanstaltninger (afsnit 6)
- En lempelse af praksis om betydningen af en vedtaget lokalplan (afsnit 7)
- En skærpelse af praksis om betydningen af indtræden i en forsikringssum for en nedbrændt ejendom (afsnit 8)
- Bemærkninger til konkrete eksempler fra Juridisk Vejledning (afsnit 9)

Generelle bemærkninger

FSR er af den opfattelse, at det i en længere periode har været nødvendigt at få klarlagt udstrækningen af en række afgørelser og begreber knyttet til moms og fast ejendom. FSR kvitterer i den forbindelse for Skattestyrelsens grundige arbejdet med nærværende udkast til styresignal.

Det er FSR's vurdering, at nærværende udkast til styresignal indeholder flere gode elementer og afklaringer. Det er dog samtidig FSR's vurdering, at Skattestyrelsen fortsat søger at indlægge en række elementer, som der efter FSR's vurdering ikke er støtte for i lovgivning, EU-praksis og praksis fra Landsskatteretten.

FSR – danske revisorer
Slotsholmsgade 1, 4. sal
DK - 1216 København K

Telefon +45 7225 5703
fsr@fsr.dk
www.fsr.dk

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



FSR foreslår, at der i styresignalet også indarbejdes generelle bemærkninger om kvalifikationen af et areal som en "byggegrund" i lyset af eksisterende matrikulære forhold samt plangrundlag. Det skyldes, at Skatterådet og Landsskatteretten bl.a. har forholdt sig til dette i flere afgørelser. Der henvises i den forbindelse til SKM2022.249.SR (sammenlægning af matrikler), SKM2022.556.SR (sammenlægning af matrikler) samt SKM2022.519.LSR (udlagt til formål der muliggør bebyggelse).

Derudover savner FSR, at SKM2023.291.LSR (offentliggjort 28. juni 2023) omtales i styresignalet, da afgørelsen efter FSR's vurdering er relevant for Skattestyrelsens fortolkninger/konklusioner i styresignalet, jf. nedenstående bemærkninger.

Afsnit 3 og 4

Begge afgørelser fra LSR vedrører gamle bygninger. I SKM2022.113.LSR er der tale om bygninger, som i vidt omfang er nedrivningsmodne og som med sikkerhed ikke skal anvendes i et fremtidigt byggeri. I SKM2022.118.LSR er der tale om delvist nedrevne bygninger.

Det er fælles for de to afgørelser, at Landsskatteretten **ikke** tillægger funktionsdygtighed vægt. Landsskatteretten nævner således i SKM2022.113.LSR slet ikke begrebet funktionsdygtighed, mens Landsskatteretten i SKM2022.118.LSR alene omtaler begrebet til sidst for at præcisere, at et sådant "krav"/begreb (fortolkning) ikke synes at være i overensstemmelse med det EU-retlige bygningsbegreb, jf. bl.a. EU-Domstolens dom i sagen C-71/18, KPC Herning. I den pågældende sag blev "funktionsdygtig" alene nævnt under de faktiske omstændigheder, uden at EU-Domstolen kommenterede og fortolkede yderligere herpå.

Landsskatteretten finder således i disse afgørelser det alene relevant, "hvorvidt der på overdragelsestidspunktet objektivt kan konstateres, at der på den omhandlede faste ejendom er grundfaste konstruktioner, idet den faste ejendom i så fald er bebygget i momsretlige henseende [...]"

Det er FSR's opfattelse, at Landsskatterettens afgørelser kan tages til indtægt for, at begrebet "funktionsdygtighed" ikke er relevant ved vurderingen af, om der er tale om en byggegrund eller ej i momsmæssig forstand. Det afgørende er i henhold til afgørelserne fra LSR, om der forefindes grundfaste konstruktioner, idet sådanne grundfaste konstruktioner udgør bygninger i momslovens forstand.

Skattestyrelsen anfører i den forbindelse, at det ikke (længere) er afgørende, at bygningen skal være "fuldt" funktionsdygtig, *"men at det udslagsgivende er, om bygningen – eller de tilbageværende dele heraf – på leveringstidspunktet fortsat er reelt anvendelig(e) til det formål, som den/de er bestemt til eller evt. et andet (bygnings-)formål."*

Skattestyrelsen anfører også, at det udslagsgivende for den konkrete samlede vurdering er, om fx indtrufne skader på en bygning efter brand, storm eller hærværk har et sådant omfang og karakter, at bygningen "reelt er uanvendelig".

FSR finder, at begrebet "reel anvendelighed" (eller hvorvidt en bygning "reelt er uanvendelig") grundlæggende synes at have samme indhold som "funktionsdygtighed". Det er

FSR's klare vurdering, at der ikke i Landsskatterettens to afgørelser er belæg for at indfortolke, at Landsskatteretten har tillagt det vægt, om bygningerne reelt kan anvendes. Dette synes klart understreget ved Landsskattens brug af objektive kriterier (grundfast konstruktioner) frem for subjektive overvejelser (reel anvendelighed). Det er senest gentaget af Landsskatteretten i SKM2023.291.LSR, som FSR finder relevant at inddrage i styresignalet.

Landsskatterettens afgørelser kan efter FSR's vurdering også udlægges derhen, at enhver grundfast konstruktion er en bygning i momslovens forstand, og at den pågældende ejendom derfor må anses for bebygget.

Afsnit 5

FSR bemærker i første omgang, at det er betænkeligt, at de to afgørelser ikke er offentliggjort med SKM-nummer, når Skattestyrelsen samtidig finder dem vigtige nok til at inddrage i et styresignal.

FSR er enig i, at Landsskatteretten som udgangspunkt fritager transaktionerne med baggrund i, at fundamenterne er støbt inden 1. januar 2011. Det fremgår dog også af LSR sagsnr. 18-0006831, at *"ejendommene på overdragelsestidspunktet må anses for at være bebygget i momslovens forstand, idet det findes godtgjort, at sælgeren havde støbt fundamentet på ejendommene i december 2010."*

LSR sagsnr. 18-0006831 er dateret 17. januar 2022. De to offentliggjorte afgørelser SKM2022.113. LSR og SKM2022.118.LSR er afsagt henholdsvis 3. februar og 28. januar 2022 – dvs. i nær tidsmæssig sammenhæng med LSR sagsnr. 18-0006831. FSR finder det derfor betænkeligt, at Skattestyrelsen fortolker Landsskatterettens ord i SKM2022.113.LSR og SKM.2022.118.LSR derhen, at der skal være tale om reelt anvendelige bygninger, når Landsskatteretten samtidig i sagsnr. 18-0006831 udtaler, at fundamentet udgør bygninger i momslovens forstand.

Landsskatteretten har også forholdt sig til samme problemstilling i bl.a. sagsnr. 152084621, hvor Landsskatteretten udtaler følgende:

"Ved overdragelse af fast ejendom med et støbt fundament, herunder hvor påbegyndelsestidspunktet for støbningen af dette fundament ligger før den 1. januar 2011, og hvor overdragelsen af en sådan ejendom ligger efter den 31. december 2010, er overdragelsen momsfri, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, 1. punktum, i henhold til ovennævnte bestemmelser og bemærkninger."

Landsskatteretten anfører efter FSR's vurdering her også, at et støbt fundament udgør en bygning.

Hertil bemærker FSR, at Danmark har et fasttømret bygningsbegreb i forhold til moms. En bygning i momslovens forstand er således enhver grundfast konstruktion. Dette har været gældende i mange år, og det fremgår således også af bl.a. lovforarbejder samt de oprindelige vejledninger til reglerne om moms på fast ejendom (fx afsnit 1.2):

"Ved en bygning forstås enhver grundfast konstruktion, som er færdiggjort til det formål, den er bestemt til. [...]"

En bygning er omfattet af begrebet fast ejendom. [...]

Som "bygninger" anses desuden parkeringspladser, transformatorstationer, broer og andre vejanlæg samt havneanlæg. [...]

I grænsetilfælde er der fast momspraksis for at anvende reglerne i tinglysningsloven, vurderingsloven og afskrivningsloven."

FSR er noget usikre på, om Skattestyrelsen med det dette udkast til styresignal reelt søger at fastlægge et nyt bygningsbegreb. FSR bemærker i den forbindelse, at det har været forsøgt tidligere i bindende svar ved at indføre begrebet "bygningsværk", og at et "bygningsværk" ikke udgør en "bygning" i momslovens forstand.

Herudover bør Skattestyrelsen også forholde sig til SKM2023.291.LSR, hvor Landsskatteretten (igen) lægger vægt på, om der på ejendommen er en grundfast konstruktion. I denne afgørelse afviser Landsskatteretten også, at Skattestyrelsen kan indlægge en sondring mellem bygninger og bygningsværker, da en sådan sondring hverken har støtte i "lovens ordlyd, forarbejderne eller bekendtgørelsen.". FSR foreslår i den forbindelse, at der indsættes et eksempel, som angiver, at etablerede parkeringsarealer også kan anses som bygninger i momsmæssig forstand, da særskilt salg af parkeringsarealer ofte forekommer i praksis.

Den nye sondring mellem byggemodningsforanstaltninger og bygninger forekommer i vid udstrækning af have samme hensigt, og det er i det lys nærliggende at antage, at Landsskatteretten heller ikke vil tillægge det vægt i fremtidige afgørelser.

Henset til bl.a. den langvarige danske praksis på området, lovforarbejder, vejledninger, afgørelser fra Landsskatteretten mv., finder FSR det hensigtsmæssigt at overlade det til lovgiver, hvis der skal ændres på det momsretlige bygningsbegreb.

FSR har herved ikke forholdt sig konkret til problemstillingen med fundamenter – men generelt til bygningsbegrebet, som Skattestyrelsen stadig synes at fortolke snævert.

Afsnit 6

Momssystemdirektivet anfører klart, at byggemodnede grunde også er omfattet af begrebet "byggegrunde", for så vidt som de defineres som sådanne af medlemsstaterne. Sag C-299/20, Icade Promotion omhandler bl.a. byggemodning – og hvorvidt byggemodningsforanstaltninger udgør "bygninger" i direktivets forstand. EU-Domstolen fastslår bl.a. følgende i præmis 57:

"Den omstændighed, at sådanne byggemodninger udgør »fast ejendom« som omhandlet i gennemførelsesforordning nr. 282/2011, er imidlertid uden betydning for kvalificeringen af en således byggemodnet grund som »byggegrund«. Momsdirektivets artikel 12, stk. 3, bestemmer klart, at selv byggemodnede grunde er omfattet af begrebet »byggegrund«, for så vidt som de defineres som sådanne af medlemsstaterne. Med andre ord kan byggemodningen af grunde, såsom tilslutning til elektricitets-, gas-, vand- og vandforsyningsnet mv., ikke have til virkning at ændre deres juridiske kvalificering til »bygning« som en konstruktion, der er fastgjort til jorden, ved bl.a. et fundament."

Det er værd at bemærke, at EU-Domstolen alene fremhæver byggemodningsforanstaltninger "såsom tilslutning..." selv om veje også var en del af faktum i sagen. Det er svært

at sige, om EU-Domstolen herved indlægger en sontring, men det er FSR's vurdering, at sagen ikke kan tages til indtægt for, at etablering af veje alene er en byggemodningsforanstaltning og dermed ikke en "bygning".

FSR bemærker i den forbindelse, at der også kan etableres asfalterede parkeringsarealer som led i udviklingen af projekter, og det forekommer umiddelbart uhensigtsmæssigt, at en asfalteret vej eller parkeringsplads i den ene sammenhæng alene er en byggemodningsforanstaltning (og dermed ikke en bygning), mens en fuldstændig tilsvarende vej eller parkeringsplads i en anden sammenhæng kvalificeres som en bygning.

Afsnit 7

FSR er enige i, at det ikke kan tillægges vægt, om en eksisterende bygning opfylder det formål, som fremgår af en lokalplan.

FSR bemærker, at Skattestyrelsen også i dette afsnit synes at lægge vægt på, om en bygning konkret kan anvendes til det formål, som bygningen er bestemt til, eller evt. et andet (bygnings-)formål. Herved indlægger Skattestyrelsen et krav om "anvendelighed", som der ikke synes at være støtte for i eksisterende praksis, jf. tidligere bemærkninger.

Afsnit 8

Det er FSR's opfattelse, at afsnit 8 reelt er en skærpelse af praksis omkring nedbrændte ejendomme mv., idet salg af sådanne ejendomme tidligere er anerkendt som fritaget for moms, hvis køber indtrådte i forsikringssummen. Det er ifølge Skattestyrelsen ikke længere muligt at tillægge dette vægt, hvorfor det falder tilbage på en vurdering af, om "bygningen" er anvendelig (hvilket sjældent er tilfældet for en nedbrændt ejendom).

FSR bemærker i den forbindelse, at der i tilfælde af nedbrændte ejendomme mv. typisk stadig er væsentlige bygningsbestanddele tilbage, som udgør grundfaste konstruktioner (herunder fundamentet).

FSR forudser derfor, at der vil komme en række sager omkring dette forhold. Derudover bemærker FSR, at anvendelsen af den pågældende ejendom fortsat kan have relevans for en eventuel momspligt, og at bl.a. resultatet i SKM2013.72.SR (som Skattestyrelsen fremhæver i styresignalet) forekommer forkert.

Afsnit 9

I 7. afsnit (under 9.1) anføres "sjette eksempel". Det bør være "fjerde eksempel". FSR bemærker, at gennemgangen af eksemplerne generelt læner sig op ad udtalelserne i afsnit 3-8. FSR finder, at det stadig ikke fremstår klart, hvornår fx vejanlæg er en bygning i momslovens forstand – og hvornår vejanlæg er at anse for byggemodningsforanstaltninger.

Statens, regionernes og kommunernes etablering af fx veje sker sjældent i forbindelse med en konkret byggemodning (på nær når kommunerne udvikler ejendomsprojekter), og disse vejanlæg udgør derfor i sagens natur ikke byggemodningsforanstaltninger. Men de samme veje, der etableres i forbindelse med et konkret ejendomsprojekt (bl.a. fordi kommunerne stiller krav om det ved tilvejebringelse af lokalplan og

byggetilladelser), synes med udgangspunkt i Skattestyrelsens bemærkninger at blive kvalificeret som byggemodningsforanstaltninger (og derfor ikke bygninger i momslovens forstand).

FSR påpeger igen, at det forekommer som en uhensigtsmæssig og arbitrær sontring, der tilsidesætter det objektivt konstaterbare forhold, at der er tale om en grundfast konstruktion. FSR er derfor fortsat af den opfattelse, at det er hensigtsmæssigt at overlade det til lovgiver, hvis der skal ændres på det momsretlige bygningsbegreb.

Med venlig hilsen

Klaus Okholm
Formand for skatteudvalget

Bo Sandberg
Chefkonsulent, moms og afgifter