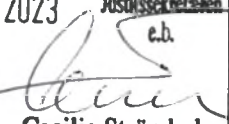


C-594/23-1

Indført i Domstolens register under nr <u>1268882</u>	
Luxembourg, den 27. 09. 2023	Justissekretæren e.h.
Fax / E-mail: _____	
Indgæet den: <u>26. 9. 23</u>	Cecilia Strömholm Fuldmægtig



VESTRE LANDSRET RETSBOG

Den 20. september 2023 holdt Vestre Landsret møde i retsbygningen i Viborg.

Landsdommer John Lundum behandlede sagen.

Sag BS-5841/2022-VLR
(14. afdeling)

Skatteministeriet
(advokat Søren Horsbøl Jensen)

mod

Lomoco Development ApS
(advokat Christian Bachmann)

og

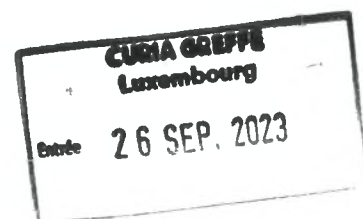
Holm Invest Aalborg A/S
(advokat Christian Bachmann)

og

I/S Nordre Strandvej Sæby
(advokat Christian Bachmann)

og

Strandkanten Sæby ApS
(advokat Christian Bachmann)



Landsretten forelægger hermed i overensstemmelse med parternes anmodning præjudicielle spørgsmål i retssagen BS-5841/2021-VLR mellem Skatteministeriet på den ene side og Lomoco Development ApS, Holm Invest Aalborg A/S, I/S Nordre Strandvej Sæby og Strandkanten Sæby ApS på den anden side.

1. Sagens omstændigheder

2. Sagen angår, om I/S Nordre Strandvej Sæbys ("Interessentskabet") overdragelse af 16 grunde, hvorpå der på de respektive leveringstidspunkter i 2015 var støbt fundamenter til beboelsesbygninger, enten udgør momspligtige leverancer af "byggegrunde" eller udgør leverancer af bygninger eller dele af bygninger med tilhørende jord inden første indflytning, der i givet fald er omfattet af den indtil 1. januar 2011 gældende momsfritagelse, fordi støbningen af fundamenterne i alle tilfælde blev påbegyndt og færdiggjort inden den 1. januar 2011.
3. Interessentskabet er ifølge Det Centrale Virksomhedsregister registreret med branchekoden "68100 Køb og salg af egen fast ejendom", og dets formål er at erhverve og udvikle kystnært beliggende arealer.
4. I 2006 erhvervede Interessentskabet en fast ejendom, der hidtil havde været anvendt som campingplads, i et kystnært område. Aftalen om erhvervelsen af den faste ejendom var betinget af vedtagelse af en lokalplan for området, der muliggjorde opførelse af helårsboliger. Fra denne ejendom udstykkede Interessentskabet i 2008 en række grunde. Flere af de udstykkede grunde blev byggemodnet i januar 2009 med etablering af stikledninger til el, vand, varme og kloak.
5. I efteråret 2010 blev der på baggrund af byggetilladelser, som Interessentskabet havde fået hos den kommunale byggemyndighed, på nogle af de udstykkede grunde påbegyndt støbning af fundamenter. Som bilag 1 til forelæggelseskendelsen er vedlagt billeder af fundamenterne, der blev støbt på grundene. Støbningen af fundamenterne blev påbegyndt og færdiggjort inden den 1. januar 2011.
6. Interessentskabet overdrog 16 grunde forsynet med færdigstøbte fundamenter til et anpartsselskab ved et apportindskud pr. 1. januar 2015. Der er fra dette anpartsselskabs successorer efterfølgende solgt grunde til privatpersoner.
7. Ved købsaftaler underskrevet henholdsvis den 15. juni 2015 og 26. oktober 2015 solgte Interessentskabet desuden to grunde forsynet med fundamenter til nogle privatpersoner. Interessentskabet solgte endnu en grund forsynet med et fundament til en privatperson, for hvilken der ikke foreligger en un-

derskrevet købsaftale, men som ifølge købsaftalen blev solgt med overtagelse den 1. oktober 2015. Det fremgår af købsaftalerne, at køberne overtog ejendommene med igangværende byggeprojekt, hvor der på tidspunktet for indgåelsen af købsaftalerne var etableret sokkel til det igangværende byggeprojekt, og at køberne som led i den samlede handel modtog skitseprojekt til det færdige byggeri på ejendommen.

8. For 5 af de omhandlede grunde gælder det, at der på det i 2010 støbte fundament er blevet opført en beboelsesbygning på fundamentet efter interessentskabets levering i 2015. For 8 grunde gælder det, at der er blevet opført en beboelsesbygning på grunden, men at bygningen ikke er blevet opført på det i 2010 støbte fundament, som var på grunden i 2015, da interessentskabet foretog leveringen. For de resterende 3 grunde gælder det, at der på disse grunde fortsat er det i 2010 støbte fundament, men at der endnu ikke er blevet opført en beboelsesbygning herpå.
9. Der er mellem sagens parter enighed om, at fundamenterne, der blev støbt i 2010, på leveringstidspunkterne i 2015 kunne tjene til opførelse af de beboelsesbygninger, som passer til fundamenternes geometri og bæreevne.
10. SKAT (de danske skattemyndigheder i første instans) forhøjede ved afgørelse af 28. september 2017 Interessentskabets momstilsvær, da SKAT bl.a. pålagde Interessentskabet at betale moms af leveringen af de 16 grunde forsynet med fundamenter. Det var SKATs opfattelse, at leveringen af de 16 grunde forsynet med fundamenter var momspligtige leverancer af "byggegrunde", jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra b.
11. Interessentskabet indbragte SKATs afgørelse for Landsskatteretten, der ved afgørelse af 1. september 2021 fandt, at leveringen af de 16 grunde forsynet med fundamenter ikke var momspligtige transaktioner, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra b, jf. momslovens § 4, stk. 1, men derimod momsfritage transaktioner, jf. den tidligere gældende momslovs § 13, stk. 1, nr. 9, der fritog alle leverancer af fast ejendom for moms.
12. Landsskatteretten henså ved sin afgørelse til, at det måtte anses for godtgjort, at Interessentskabet havde påbegyndt støbning af fundament på de 16 grunde før 1. januar 2011 og at de pågældende grunde blev erhvervet før fremsættelsen af lovforslag nr. 203 af 22. april 2009, der foreslog indførelse af moms på levering af fast ejendom, ligesom projekteringen blev igangsat før fremsættelsen af dette lovforslag.
13. Ved stævning af 1. december 2021 indbragte Skatteministeriet Landsskatterettens afgørelse for Retten i Aalborg, der henviste sagen til Vestre Landsret som følge af sagens principielle karakter.

14. Landsretten har ved kendelse af 23. november 2022 bestemt, at der i medfør af artikel 267 i Traktaten om Den Europæiske Unions Funktionsmåde skal forelægges et præjudicielt spørgsmål for EU-Domstolen.

15. Det danske retsgrundlag

16. Lovbekendtgørelse nr. 106 af 23. januar 2013

17. Levering af fast ejendom var uden undtagelse moms fritaget i Danmark indtil den 1. januar 2011, jf. § 13, stk. 1, nr. 9, i lovbekendtgørelse nr. 966 af 14. oktober 2005 med senere ændringer, der havde følgende ordlyd:

”§ 13. Følgende varer og ydelse er fritaget for afgift

[...]

9) levering af fast ejendom.

[...]”

18. Denne bestemmelse i momsloven havde hjemmel i standstill-bestemmelsen i momssystemdirektivets artikel 371, jf. bilag X, del B, nr. 9, der videreførte 6. momsdirektivs artikel 28, stk. 3, litra b, jf. bilag F, nr. 16.

19. Fra og med 1. januar 2011 blev moms fritagelsen delvist ophævet, idet der ved lov nr. 520 af 12. juni 2009 blev indsat en ændret bestemmelse i momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, hvorefter:

”§ 13. 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.”

20. Med ændringsloven blev der også indsat sålydende bestemmelse i momslovens § 13, stk. 3:

”Skatteministeren kan fastsætte nærmere regler om afgrænsningen af fast ejendom i henhold til stk. 1, nr. 9.”

21. Ændringsloven trådte i kraft den 1. januar 2011, jf. ændringslovens § 3, stk. 1.
22. I de almindelige bemærkninger til lovforslag nr. L 203 af 22. april 2009, der senere blev vedtaget som lov nr. 520 af 12. juni 2009, fremgår følgende i pkt. 2.1.1:
- ”Der er ikke foreslået en overgangsordning for nye ejendomme, idet loven kun har virkning for nye ejendomme, hvor byggeriet eller til-/ombyggeriet påbegyndes efter lovens ikrafttrædelse. Påbegyndelsestidspunktet for nyt byggeri anses for at være tidspunktet for påbegyndelsen af støbning af fundament.”
23. Bekendtgørelse nr. 814 af 24. juni 2013 og nr. 808 af 30. juni 2015 om merværdiafgift (“momsbekendtgørelsen”)
24. Den danske skatteminister har udnyttet hjemlen i momslovens § 13, stk. 3, til at fastsætte grænsen mellem det afgiftsfrie og det afgiftspligtige område. Dette skete ved en ændring i den danske momsbekendtgørelse (bekendtgørelse nr. 1370 af 2. december 2010 om ændring af bekendtgørelse om merværdiafgiftsloven).
25. Ved ændringsbekendtgørelsen fra 2010 blev der indsat §§ 39 a og 39 c i momsbekendtgørelsen. Da Interessentskabet foretog overdragelsen ved købsaftalen den 15. juni 2015, fremgik disse bestemmelser af §§ 57 og 59 i momsbekendtgørelsen, jf. bekendtgørelse nr. 814 af 24. juni 2013. Da interessentskabet foretog de øvrige leverancer i form af apportindskuddet ved stiftelsesdokument af 25. august 2015 og overdragelserne ved de to købsaftaler i oktober 2015, fremgik bestemmelserne af §§ 54 og 56 i momsbekendtgørelsen, jf. bekendtgørelse nr. 808 af 30. juni 2015.
26. Af 2015-momsbekendtgørelsens § 54, stk. 1 og 2 (den tidligere momsbekendtgørelses § 57, stk. 1 og 2) fremgår:
- ”Ved begrebet bygning i lovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra a, forstås grundfaste konstruktioner, som er færdiggjorte til det formål, de er bestemt til. Levering af dele af en sådan bygning anses ligeledes for at være levering af en bygning.

Stk. 2. En bygning, jf. stk. 1, er ny, inden første indflytning. En bygning er også ny på dagen for første levering efter indflytning, hvis leveringen sker mindre end fem år efter dagen for bygningens færdiggørelse. Ved anden og efterfølgende leveringer, der sker inden for fem 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.”

27. Af 2015-momsbekendtgørelsens § 56, stk. 1 (den tidligere momsbekendtgørelses § 59, stk. 1) fremgår:

”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.”

28. Af 2015-momsbekendtgørelsens § 134, stk. 3 og stk. 4 (den tidligere momsbekendtgørelses § 140, stk. 2 og 3) fremgår:

”Stk. 3. Momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra a, finder anvendelse på nye bygninger og nye bygninger med tilhørende jord, jf. § 54 i denne bekendtgørelse, hvor byggeriet er påbegyndt den 1. januar 2011 eller senere, jf. stk. 3.

Stk. 4. Tidspunktet for påbegyndelse af byggeriet ved nyopførelse af bygninger og tilbygninger til eksisterende bygninger er tidspunktet for påbegyndelsen af støbning af fundament.(...).”

29. Landsskatteretspraksis

30. Landsskatteretten traf den 29. september 2017 afgørelse i en sag, hvor problemstillingen svarede til problemstillingen i nærværende sag. I afgørelsen fastslog Landsskatteretten, at en grund med et fundament opført før 1. januar 2011 kunne sælges momsfrit, fordi påbegyndelsestidspunktet for byggeriet lå forud for 1. januar 2011, hvor reglerne forud for lov nr. 520 af 12. juni 2009 fandt anvendelse.

Denne afgørelse af 29. september 2017 (Skatteankestyrelsens journalnr. 15-2084621) blev ikke indbragt for domstolene af Skatteministeriet.

31. Landsskatteretten traf den 14. februar 2022 afgørelse i en endnu en sag, hvor problemstillingen svarede til problemstillingen i nærværende sag. I afgørelsen fastslog Landsskatteretten, at fire grunde med fundamenter, hvor opførelsen af fundamenterne var påbegyndt før 1. januar 2011, kunne sælges momsfrit, fordi påbegyndelsestidspunktet for byggeriet lå forud for 1. janu-

ar 2011, hvor reglerne forud for lov nr. 520 af 12. juni 2009 fandt anvendelse. Denne afgørelse af 14. februar 2022 (Skatteankestyrelsens journalnr. 18-0006831) blev indbragt for domstolene af Skatteministeriet. Efter det af Skatteministeriet oplyste er skriftvekslingen i denne sag sat i bero på udfaldet af EU-Domstolens besvarelse af det præjudicielle spørgsmål, som Vestre Landsret ønsker stillet.

32. Det EU-retlige retsgrundlag

33. Af momssystemdirektivets artikel 12 følger:

”1. Medlemsstaterne kan som afgiftspligtig person anse enhver, der lejlighedsvis udfører en transaktion henhørende under de i artikel 10, 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.

2. Ved anvendelsen af stk. 1, litra a), forstås ved »bygning« enhver grundfast konstruktion.

Medlemsstaterne kan fastlægge de nærmere betingelser for anvendelsen af det i stk. 1, litra a), anførte kriterium på ombygninger og definere begrebet »tilhørende jord«.

Medlemsstaterne kan anvende andre kriterier end første indflytning, 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, såfremt disse perioder ikke overstiger henholdsvis fem og to år.

3. Ved anvendelsen af stk. 1, litra b), forstås ved »byggegrunde« grunde, hvad enten de er byggemodnet eller ikke, når de af medlemsstaterne betragtes som sådanne.”

34. Af momssystemdirektivets artikel 135, stk. 1, litra j og k, følger:

”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 byggegrunde"

35. Parternes synspunkter

36. Skatteministeriets synspunkter

37. Ifølge momssystemdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a), er levering af varer, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, momspligtig.

38. I henhold til direktivets artikel 135, stk. 1, litra k), fritager medlemsstaterne levering af "ubebygget" fast ejendom bortset fra de i artikel 12, stk. 1, litra b), nævnte "byggegrunde" for afgiftspligt.

39. Det følger af direktivets artikel 12, stk. 3, at der ved anvendelsen af stk. 1, litra b), ved "byggegrunde" forstås grunde, hvad enten de er byggemodnet eller ej, når de af medlemsstaterne betragtes som sådanne.

40. Medlemsstaterne er ved definitionen af, hvilke grunde der skal betragtes som "byggegrunde", forpligtede til at iagttage formålet med momssystemdirektivets artikel 135, stk. 1, litra k), hvilket formål udelukkende er at momsfritage leveringer af ubebyggede grunde, der ikke er bestemt til at tjene til opførelse af en bygning, og det følger heraf, sammenholdt med artikel 2, stk. 1, litra a), at enhver levering af byggegrunde, der foretages mod vederlag af en afgiftspligtig person, som handler i denne egenskab, principielt skal pålægges moms, jf. Domstolens dom af 30. september 2021, Icade Promotion, C-299/20, præmis 34 og 35.

41. Medlemsstaternes skønsmargen med hensyn til definitionen af begrebet "byggegrund" er på den anden side begrænset af rækkevidden af begrebet "bygning", som EU-lovgiver har defineret meget bredt i momssystemdirektivets artikel 12, stk. 2, første afsnit, som omfattende "enhver grundfast konstruktion", jf. Domstolens dom 4. september 2019, KPC Herning, C-71/18, præmis 54.

42. Det er dog ikke enhver ting, der må anses for en "bygning" i direktivets forstand, bare fordi den er fastgjort til jorden, jf. i den retning Domstolens dom af 30. september 2021, Icade Promotion, C-299/20, præmis 57. Selv om momssystemdirektivets artikel 12, stk. 2, definerer en bygning meget bredt som "enhver grundfast konstruktion", forholder det sig nemlig ikke desto

mindre således, at denne bestemmelse henviser til direktivets artikel 12, stk. 1, litra a), som henviser til "levering af bygninger eller dele heraf inden deres første indflytning", og derfor kan det altså ikke konkluderes, at enhver ting, der er fastgjort til jorden, er omfattet af begrebet "bygning", jf. i denne retning nævnte doms præmis 58.

43. Ved fastlæggelsen af, hvad der nærmere må anses for at udgøre en bygning i momsmæssig forstand, må der tages udgangspunkt i ordlyden af momssystemdirektivet artikel 12, stk. 2, hvoraf det som nævnt følger, at ved bygning forstås "enhver grundfast konstruktion".
44. Efter en almindelig sproglig forståelse omfatter det danske ord "konstruktion" eksempelvis et bygningsværk. En sådan sædvanlig sproglig forståelse er også gængs for ordet "structure" i den engelske version af direktivet og for ordet "construction" i den franske version. Det samme gælder ordet "Bauwerk" i den tyske version, der anvendes som det definerende ord for "Gebäude". En konstruktion i formen "bygning" er altså efter en almindelig sproglig forståelse karakteriseret ved, at den er bygget og sammensat af flere enkeltdele (bygningsdele), der til sammen udgør en konstruktion, som er beregnet til et formål.
45. Der er ikke belæg for, at direktivets bygningsbegreb, i modstrid med en almindelig sproglig forståelse, skal forstås sådan, at en hvilken som helst ting, der er fastgjort til jorden, udgør en "bygning" i momssystemdirektivets forstand – tværtimod.
46. Som nævnt forholder det sig nemlig således, at momssystemdirektivets artikel 12, stk. 2, henviser til direktivets artikel 12, stk. 1, litra a), om "levering af bygninger eller dele heraf inden deres første indflytning". Denne henvisning gør det tydeligt, at en bygning eller en del heraf også i momsmæssig forstand er karakteriseret ved, at den kan gøres til genstand for "indflytning", dvs. at bygningen eller en del heraf kan tages i brug til formål, som bygningen er beregnet til, og en bygning eller en del heraf kan ikke tages i brug, medmindre den er færdiggjort i et sådant omfang, at en (delvis) ibrugtagning er mulig.
47. I overensstemmelse hermed fremgår det tillige af momssystemdirektivets artikel 12, stk. 2, 3. afsnit, at der med hensyn til afgrænsningen af bygninger, der omfattes af bestemmelsens stk. 1, litra a), kan anvendes andre kriterier end "første indflytning", såsom f.eks. perioden mellem "dagen for bygningens færdiggørelse" og dagen for første levering.
48. Det anførte alternative kriterium har som sin forudsætning, at en ufærdig konstruktion ikke kan anses for en bygning, da det alternative kriterium vil-

le være uanvendeligt og meningsløst, hvis en ufærdig konstruktion momsretligt skal anses for en bygning. Om den første levering af en bygning til en endelig forbruger har Domstolen da også anført, at den markerer "afslutningen af fremstillingsprocessen", jf. Domstolens dom af 16. november 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, præmis 31, om sondringen mellem, hvorvidt en bygning er gammel eller ny.

49. Om en bygning kan anses for færdiggjort og dermed kan gøres til genstand for en indflytning (ibrugtagning) kan ikke afgøres, uden man forholder sig til, hvilken slags bygning der er tale om, og en stillingtagen hertil volder almindeligvis ingen problemer, da en bygning som nævnt er karakteriseret ved, at den opføres med et formål for øje. Det er f.eks. nemt at konstatere, at en bygning, der er beregnet til beboelse (en beboelsesbygning), ikke er færdiggjort og ej heller kan gøres til genstand for en indflytning, hvis der kun er støbt et fundament til bygningen.
50. Et fundament til en beboelsesbygning kan heller ikke i momssystemdirektivets forstand anses for "en del af bygning", eftersom en levering af "en del af bygning" kun kan anses at foreligge, hvis den leverede del af bygningen kan gøres til genstand for indflytning (ibrugtagning) og dermed er færdiggjort, hvilket i praksis er tilfældet, når der sker etapevis levering af f.eks. lejligheder i en beboelsesbygning.
51. Interessentskabets synspunkter
52. Grundene, hvorpå Interessentskabet inden 1. januar 2011 støbte og færdiggjorde fundamenter, ændrede i momsmæssig henseende karakter fra at være byggegrunde til at være bygninger med tilhørende jord. Denne ændring indtraf på det tidspunkt, hvor støbning af fundamenter på de pågældende grunde blev påbegyndt, hvilket skete i efteråret 2010. Under alle omstændigheder indtraf ændringen senest på det tidspunkt, hvor fundamenterne var færdigstøbt, hvilket var inden 1. januar 2011.
53. Leverancerne af grunde med færdigstøbte fundamenter, som de sagsøgte foretog i 2015, skal derfor i momsmæssig henseende betragtes som bygninger eller dele af bygninger med tilhørende jord. Fundamenterne på de 16 grunde var fuldt funktionsdygtige på leveringstidspunktet i 2015, hvilket sagens parter er enige om. Da der alene er momspligt på bygninger eller dele af bygninger med tilhørende jord, hvor byggeriet påbegyndtes efter 31. december 2010, er leverancerne momsfritaget. Efter dansk ret er påbegyndelsestidspunktet for nyt byggeri det tidspunkt, hvor støbning af fundamentet blev påbegyndt. Da der inden 1. januar 2011 var opført færdigstøbte fundamenter på de pågældende grunde, der er omfattet af hovedsagen, er

der derfor ikke hjemmel til at momsbelægge leverancerne, idet der inden 1. januar 2011 var etableret grundfaste konstruktioner på grundene.

54. Momssystemdirektivets artikel 12, stk. 2, 1. pkt., definerer, hvad der i momsmæssig henseende skal forstås ved en bygning. Begrebet bygning defineres i artikel 12, stk. 2, 1. pkt., som "enhver grundfast konstruktion". Færdigstøbte fundamenter opfylder definitionen i momssystemdirektivets artikel 12, stk. 2, 1. pkt. Et færdigstøbt fundament er for det første en "konstruktion". For det andet er et færdigstøbt fundament "grundfast", da det ikke umiddelbart lader sig flytte. For det tredje er et færdigstøbt fundament omfattet af det brede anvendelsesområde for begrebet bygning, der netop omfatter "enhver" grundfast konstruktion.
55. Den danske implementering af momssystemdirektivets artikel 12, stk. 2, 1. pkt., sådan som denne bestemmelse blev implementeret ved § 1, nr. 3, i bekendtgørelse nr. 1370 af 2. december 2010, hvor § 39 a blev indført i moms-bekendtgørelsen (i den relevante periode for denne sag momsbekendtgørelsens § 54, således som denne bestemmelse var affattet ved bekendtgørelse nr. 808 af 30. juni 2015, der var gældende fra 3. juli 2015, og momsbekendtgørelsens § 57, således som denne bestemmelse var affattet ved bekendtgørelse nr. 814 af 24. juni 2013, der var gældende i tiden før 3. juli 2015), medfører en indskrænkning af, hvad der i momsmæssig henseende kan anses som en bygning, hvilket der hverken er hjemmel til i momssystemdirektivets artikel 12, stk. 2, 1. pkt., eller i andre af momssystemdirektivets bestemmelser.
56. Momsbekendtgørelsens § 54, således som denne bestemmelse var affattet ved bekendtgørelse nr. 808 af 30. juni 2015, der var gældende fra 3. juli 2015, og momsbekendtgørelsens § 57, således som denne bestemmelse var affattet ved bekendtgørelse nr. 814 af 24. juni 2013, der var gældende i tiden før 3. juli 2015, definerede begrebet bygninger på en anden måde end momssystemdirektivets artikel 12, stk. 2, 1. pkt., idet der – udover at der skulle være tale om grundfaste konstruktioner – tillige var et krav om, at disse grundfaste konstruktioner var færdiggjort til det formål, de var bestemt til.
57. Der skal foretages en direktivkonform fortolkning af momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, momsbekendtgørelsens § 54 (der var gældende fra 3. juli 2015) og momsbekendtgørelsens § 57 (der var gældende før 3. juli 2015).
58. Ordlyden af momssystemdirektivets artikel 12, stk. 2, 1. pkt., giver ikke belæg for, at grundfaste konstruktioner alene kan anses som bygninger, hvis de tillige er færdiggjort til det formål, de er bestemt til. De begreber, der er indeholdt i momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, momsbekendtgørelsens § 54 (der var gældende fra 3. juli 2015) og momsbekendtgørelsens § 57 (der var gæl-

dende før 3. juli 2015), og som skal definere, hvad der er en bygning i momsmæssig henseende, er ikke nationale begreber, hvor Danmark kan fastsætte et andet og afvigende indhold, der er forskelligt fra momssystemdirektivets artikel 12, stk. 2, 1. pkt. Der er derimod tale om et fællesskabsretligt bygningsbegreb. Efter EU-Domstolens faste praksis følger det, at de i momssystemdirektivets indeholdte fritagelser er selvstændige fællesskabsretlige begreber, herunder at det skal undgås, at momsbestemmelserne anvendes forskelligt fra medlemsstat til medlemsstat, jf. f.eks. sag C-349/96, Card Protection Plan. Det momsretlige begreb "bygning" kan derfor som udgangspunkt ikke undergives en særskilt dansk fortolkning, medmindre momssystemdirektivets måtte åbne mulighed herfor, hvilket direktivet imidlertid ikke gør.

59. Momssystemdirektivets artikel 12, stk. 2, 1. pkt., indeholder en meget bred definition af begrebet bygninger, hvilket f.eks. fremgår af præmis 58 i sag C-299/20, Icade Promotion. I dommens præmis 57 fremhæves det, at byggemodning af grunde ikke ændrer grundenes juridiske kvalificering til "bygning", som en konstruktion, der er fastgjort til jorden ved bl.a. et fundament.
60. Et fundament er en grundfast konstruktion og er derfor i momsmæssig henseende en bygning, jf. momssystemdirektivets artikel 12, stk. 2, 1. pkt. Det forhold, at den danske implementering af denne bestemmelse, jf. de tidligere citerede bestemmelser fra momsbekendtgørelsen, indeholder yderligere betingelser om, at grundfaste konstruktioner tillige skal være færdiggjort til det formål, de er bestemt til, forinden de kan kvalificeres som bygninger i momsmæssig henseende, medfører ikke, at der ikke skulle være tale om en bygning i momsmæssig henseende.
61. Bisætningen "som er færdiggjorte til det formål, de er bestemt til", jf. de tidligere citerede bestemmelser fra momsbekendtgørelsen, hverken kan eller skal tillægges betydning, idet der er tale om en tilføjelse, der ikke fremgår af momssystemdirektivets artikel 12, stk. 2, 1. pkt. Herved har Danmark ulovhjemlet indsnævret det meget brede fællesskabsretlige bygningsbegreb i momssystemdirektivets artikel 12, stk. 2, 1. pkt.
62. Præmis 57 i sag C-299/20, Icade Promotion, taler meget klart for, at et fundament skal anses som en bygning i momsmæssig henseende. Tilsvarende forholder det sig med generaladvokatens forslag til afgørelse i sag C-315/00, Rudolf Maierhofer, der også må tages som udtryk for, at der gælder et bredt og omfattende bygningsbegreb i momsmæssig henseende.
63. EF-Domstolens dom i sag C-400/98, Breitsohl, understøtter meget klart, at en grund, hvorpå der er opført et fundament, ikke skal kvalificeres som en

byggegrund, jf. dommens præmis 46 og 54. En grund med et fundament skal derimod momsmæssigt kvalificeres som en bygning eller del heraf med tilhørende jord.

64. Momssystemdirektivets artikel 12, stk. 1, litra a, angiver et hovedkriterium for, hvornår en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord kan anses som en afgiftspligtig leverance. Efter dette hovedkriterium kan en leverance af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord inden første indflytning momsbelægges. Momssystemdirektivets artikel 12, stk. 2, 3. pkt., åbner imidlertid mulighed for medlemsstaterne kan anvende andre kriterier end første indflytning, når det skal afgøres, om en leverance af en bygning eller den del af en bygning med tilhørende jord skal anses som en afgiftspligtig leverance. Som ikke udtømmende eksempler angives det, at enten perioden mellem dagen for bygningens færdiggørelse og dagen for første levering, eller perioden mellem dagen for første indflytning og dagen for senere levering, såfremt disse perioder ikke overstiger henholdsvis fem og to år, kan anvendes som alternative kriterier. Ingen af de tre kriterier omtaler, hvornår noget er en bygning i momsmæssig henseende, idet dette er entydigt defineret i momssystemdirektivets artikel 12, stk. 2, 1. pkt. De tre kriterier er blot forskellige tidsmæssige afgrænsninger af, hvornår leverancer af bygninger med tilhørende jord kan gøres til genstand for moms. Momssystemdirektivets artikel 12, stk. 3, hjemler derimod ikke en adgang til at definere begrebet bygning på anden måde end i artikel 12, stk. 2, 1. pkt., der netop definerer begrebet bygning entydigt.
65. Vestre Landsrets bemærkninger
66. Det er i Domstolens praksis fastslået, at medlemsstaternes skønsmargen med hensyn til definitionen af begrebet "byggegrund" er begrænset af rækkevidden af begrebet "bygning", som EU-lovgiver ifølge Domstolen har defineret meget bredt i momssystemdirektivets artikel 12, stk. 2, som omfattende "enhver grundfast konstruktion", jf. Domstolens dom af 4. september 2019 i sag C-71/18, KPC Herning, præmis 54, og Domstolens dom af 30. september 2021, i sag C-299/20, Icade Promotion, præmis 51.
67. Parterne er enige om, at der er behov for at forelægge EU-Domstolen et spørgsmål om, hvordan begrebet "byggegrund" i momssystemdirektivets artikel 12, stk. 1, litra b, skal afgrænses i forhold til begrebet "bygning" med tilhørende jord, jf. momssystemdirektivets artikel 12, stk. 1, litra a, jf. artikel 12, stk. 2, 1. pkt.
68. Vestre Landsret finder, at der endnu ikke i Domstolens praksis er sket en sådan afklaring af de kriterier og fortolkningslementer, der skal tages i betragtning ved vurderingen af, om en "bygning" kan anses at foreligge, her-

under om en grund med et færdigstøbt fundament skal betragtes som en byggegrund, jf. momssystemdirektivets artikel 12, stk. 3, eller en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord inden første indflytning, jf. momssystemdirektivets artikel 12, stk. 2, at landsretten – uden en præjudiciel forelæggelse – kan afgøre, om en grund, der på leveringstidspunktet er forsynet med et færdigstøbt fundament til en beboelsesbygning, hvorpå der også efterfølgende er opført en beboelsesbygning, må anses for en "byggegrund" i momssystemdirektivets forstand, eller i direktivets forstand må anses for "en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord.

EU-Domstolen anmodes om at besvare følgende præjudicielle spørgsmål:

1) Er det foreneligt med direktiv 2006/112 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, i direktiv 2006/112, at en medlemsstat under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende betragter en levering af en fast ejendom, hvorpå der på leveringstidspunktet er opført et færdigstøbt fundament, hvor der først efterfølgende af andre ejere opføres en beboelsesbygning, som et momspligtigt salg af en byggegrund?

Sagen udsat.