

2008

Byggemoms



Bygherre



Bygmester



Bygherre/bygmester

Indholdsfortegnelse

1.	Indledning	4
1.1.	Problemformulering.....	5
1.2.	Projektdesign	6
1.3.	Metode	7
1.3.1.	Opgavens opbygning.....	7
1.3.2.	Relevant litteratur.....	8
2.	Definitionsafsnit.....	10
2.1.	Afgiftspligtig person	10
2.2.	Fast ejendom	10
2.3.	Investeringsgode.....	11
3.	Moms	12
3.1.	Momsens historie i Danmark	12
3.2.	Baggrunden for at indføre moms.....	12
3.3.	Momsen gennem tiden.....	13
3.4.	Sammenligning med andre lande	14
4.	Momslovens opbygning	15
4.1.	Momslovens kap. 1-3	15
4.2.	Momslovens kap. 4	16
4.3.	Momslovens kap. 5-9	17
4.4.	Momslovens kap. 10-17.....	18
4.5.	Momslovens kap. 18-23.....	19
5.	Momssystemdirektivet	21
5.1.	Opbygning.....	21
6.	Egen/fremmed regning	23
7.	Fremmed regning.....	28

7.1.	Momspligt.....	28
7.2.	Momsgrundlag.....	28
7.3.	Afregningstidspunkt.....	29
7.4.	Fradragsret.....	30
7.5.	Opgørelse.....	30
8.	Egen regning.....	31
8.1.	Formål med at indføre reglerne.....	31
8.2.	Historisk baggrund.....	31
8.3.	Regler for byggemoms.....	32
8.3.1.	Momslovens § 5, stk. 4.....	33
8.3.2.	Momslovens § 6.....	33
8.3.3.	Momslovens § 7.....	34
8.3.4.	Opgørelse af byggemoms.....	35
8.3.5.	Momspligt.....	37
8.3.6.	Momsgrundlag.....	38
8.3.7.	Afregningstidspunkt.....	38
8.3.8.	Fradragsret.....	39
9.	Byggevirksomheden A/S.....	40
9.1.	Baggrund for eksemplet.....	40
9.2.	Byggeri for fremmed regning.....	41
9.3.	Byggeri for egen regning.....	42
9.4.	Sammenligning.....	44
10.	Frivillig registrering.....	47
10.1.	Baggrund for regler.....	47
10.2.	Krav.....	47
10.3.	Regler.....	49
10.4.	Udlejning.....	49

11.	Investeringsgoder.....	52
11.1.	Delvis fradragsret.....	52
11.2.	Reguleringsforpligtelse	52
11.3.	Regulering	54
11.4.	Eksempel på regulering.....	54
12.	Konklusion.....	56
12.1.	Moms ved byggeri.....	56
12.2.	Frivillig registrering	57
12.3.	Moms af investeringsgoder	58
13.	Summary	59
13.1.	Introduction	59
13.2.	Build value-added taxes	60
13.3.	Voluntary registration	60
13.4.	Capital goods.....	61
14.	Litteraturliste.....	62
14.1.	Lovgivning og vejledninger	62
14.2.	Bøger.....	62
14.3.	Artikler	63
14.4.	Domme og afgørelser	64
14.5.	Hjemmesider.....	64
15.	Bilag 1.....	65
15.1.	Byggeri for fremmed regning:.....	65
15.2.	Byggeri for egen regning:.....	65

1. Indledning

Jeg har valgt faget skatteret som ramme for mit speciale, fordi det er et fag, der har stor relevans for en statsautoriseret revisors arbejde, hvilket jo er kravet til opgaven ifølge studieordningen. Det udgør en stor del af en statsautoriseret revisors arbejde at beregne de skatter og afgifter, som den enkelte kunde skal betale på en sådan måde, at beregningen indenfor lovgivningens rammer er mest mulig gunstig for kunden, og derfor synes jeg, at faget er af stor relevans for mit arbejde indenfor revisionsbranchen.

Jeg valgte indenfor skatteret at beskæftige mig med et andet område end indkomstskatten, da det er det område, undervisningen har beskæftiget sig mest med. Jeg ønskede at øge mit kendskab til andre offentlige betalinger end indkomstskat, og valgte derfor i stedet moms som det overordnede emne for opgaven. Jeg valgte dette emne, fordi moms er en afgift, som en revisor skal beregne for mange kunder flere gange om året. Derfor udgør momsreglerne en stor del af det vidensgrundlag, som en statsautoriseret revisor skal have, og jeg synes, det vil være et spændende område at gå mere i dybden med, end undervisningen hidtil har lagt op til.

Herunder valgte jeg at stifte nærmere bekendtskab med byggemoms, fordi det er et område indenfor moms, hvor der er meget specielle regler, som man er nødt til at have et godt kendskab til for at hjælpe de kunder, der arbejder indenfor byggebranchen. Hvis man skal arbejde med kunder, der opfører byggerier, skal man have kendskab til disse regler for at rådgive kunderne om, hvad der bedst kan betale sig for dem. Hvis de ejer grunden i forvejen, så skal man måske rådgive dem om, hvorvidt det vil være mest rentabelt at sælge grunden, inden de bygger på den, eller at vente med at sælge den. Denne rådgivning kræver, at man har kendskab til, hvilke faktorer der spiller ind på denne beslutning.

Mit valg af speciale har efterfølgende vist sig at være af stor relevans for mig, idet den revisionsvirksomhed, jeg er blevet ansat i, har flere kunder i byggebranchen, og jeg derfor senere vil kunne bruge den viden, jeg opnår igennem min opgave til at rådgive nogle af disse kunder bedre. Jeg er endnu ikke blevet direkte tilknyttet nogle af disse kunder, men har arbejdet med deres regnskaber for at få kendskab til byggebranchen. Jeg forventer dog senere at blive tilknyttet mere direkte til i hvert fald nogle af kunderne.

1.1. Problemformulering

På baggrund af ovenstående overvejelser er hovedformålet med denne opgave at undersøge **reglerne omkring byggemoms**, herunder finde frem til, hvad formålet med disse regler er, samt hvornår de skal anvendes. Jeg vil i denne sammenhæng se på et tal-eksempel, som skal være med til at belyse forskellene mellem at opføre et byggeri for fremmed regning i forhold til at opføre et byggeri for egen regning, samt hvilket regelsæt, der bedst kan betale sig for en virksomhed at arbejde under, og hvilke faktorer der er med til at afgøre dette.

Jeg vil også se på, hvordan **udlejning** behandles i momslovgivningen, og hvilke afgifter der skal afregnes af udlejningsprisen. Herunder vil jeg undersøge reglerne for, hvilke muligheder der findes for frivillig registrering i forbindelse med udlejning.

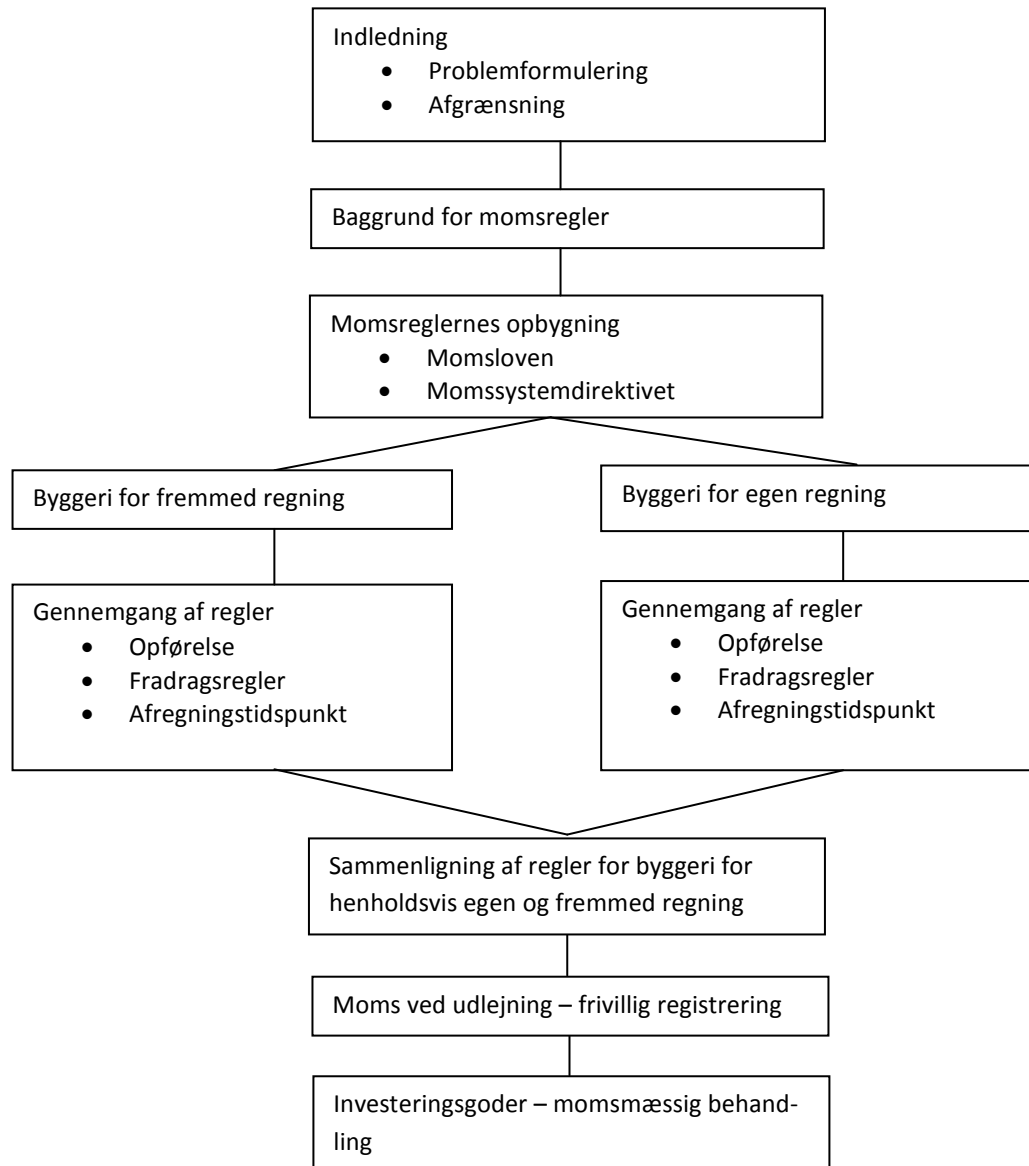
Desuden vil jeg komme ind på, hvordan momsreglerne behandler **investeringsgoder** i forbindelse med køb og salg af disse.

Efter at have gennemgået, hvordan jeg har valgt at formulere området for min opgave, kan figur 1.1 på næste side bruges til at få et overblik over, hvordan dette område vil blive behandlet.

1.2. Projektdesign

Opbygningen af opgaven kan visuelt illustreres som i figur 1.1, som viser, hvordan opgaven er grebet an.

Figur 1.1: Projektdesign



1.3. Metode

I dette afsnit beskrives, hvordan jeg vil gribe opgaven an. Jeg vil her desuden gennemgå, hvilke former for litteratur der er inddraget i opgaven.

1.3.1. Opgavens opbygning

Jeg vælger i starten af opgaven at afdække momsens historie i Danmark. Dette for at give et indblik i, hvorfor Danmark valgte at indføre moms, og hvordan moms-satserne har udviklet sig igennem årene.

Umiddelbart i forlængelse af dette redegøres for Momslovens og Momssystem-direktivets opbygning, fordi det er med til at give en bred baggrundsindsigt om moms i Danmark.

Det næste, jeg vil præsentere, er, hvornår man ved et byggeri skal følge reglerne for byggemoms, og hvornår man skal følge momslovens almindelige regler. Denne sondring er meget vigtig, da den ligger til grund for, hvordan et byggeri skal opgøres, og sondringen har gennem tiden været kilde til problemer indenfor retspraksis. Jeg vælger derfor at få denne sondring helt på plads, inden jeg begynder en redegørelse om reglerne for byggeri for henholdsvis fremmed og egen regning, så der ikke er nogen tvivl om, hvornår de forskellige regler skal benyttes.

Efterfølgende går jeg i dybden med at beskrive de regler, der gælder for de to måder at opføre byggeri på.

For at belyse forskellene mellem om en virksomhed vælger at opføre byggeri for egen eller fremmed regning, har jeg valgt at arbejde med et tal-eksempel, som kan give et billede af, hvilke konsekvenser der er forbundet med hvert af regelsættene.

Jeg vil desuden forelægge, hvilke betingelser der er i Momsloven for at få tilladelse til frivillig momsregistrering med henblik på udlejning, og hvilke konsekvenser det har for en virksomhed at vælge denne løsning. Jeg har fravalgt at gå meget i dybden med dette område, da det udelukkende har overfladisk relevans for byggemomsområdet.

Efterfølgende gøres rede for, hvordan Momsloven behandler investeringsgoder, fordi dette er relevant for, hvorfor der er indført regler om byggemoms. Jeg har valgt at arbejde med dette område uden at gå i dybden med reglerne, da en kort

gennemgang af disse er nok til at forstå, hvad der er baggrunden for indførelse af byggemoms.

1.3.2. Relevant litteratur

Den litteratur, jeg har benyttet mest i arbejdet med opgaven, er Momsloven og Momsbekendtgørelsen samt EU's Momssystemdirektiv. Jeg har desuden benyttet Momsvejledningen for at opnå en bedre forståelse for Momslovens indhold. Jeg har i den sammenhæng også kigget på forskellige afgørelser og bindende svar for at finde frem til, hvordan praksis er på området. Nogle af disse afgørelser er indarbejdet undervejs i opgaven, men jeg har haft kigget på mange andre, som jeg altså ikke har ment, har haft tilstrækkelig relevans for belysning af området.

Det tal-eksempel, jeg har benyttet, er konstrueret med udgangspunkt i regnskabet for en virksomhed, der er kunde hos det firma, hvor jeg arbejder. Jeg har korriigeret tallene, således at det giver et bedre billede af forskellene mellem de to regelsæt.

Jeg har desuden lavet en illustrerende beregning til sammenligning i bilag 1, hvor jeg har vist, hvilke konsekvenser en lavere salgspris vil få for forskellen mellem beregning af momsen for henholdsvis byggeri for egen regning og byggeri for fremmed regning.

Jeg har også bearbejdet forskellig faglitteratur indenfor momsområdet. Her har jeg valgt at se på forskellige bøger og artikler. Jeg har brugt disse bøger og artikler til at få en bedre forståelse af, hvordan reglerne er skruet sammen og hvorfor. Jeg har til en stor del af min opgave valgt at benytte "*Momsloven med kommentarer og EU-henvisninger*",¹ da denne bog er et godt opslagsværk vedrørende de forskellige bestemmelser i momsloven, men jeg har også fået mit baggrundskendskab fra flere andre kilder, som fremgår af litteraturlisten.

¹ Se litteraturlisten

Efter denne gennemgang af relevant metode for opgaven er næste etape i henhold til projektdesignet, en gennemgang af moms i Danmark, hvor jeg vil se på baggrunden for, hvorfor Danmark valgte at indføre moms, samt kort sammenligne Danmarks momsregler med andre lande i EU.

Før denne gennemgang kommer dog som optakt et afsnit med præsentation af nogle begreber, der er vigtige at få defineret.

2. Definitionsafsnit

Jeg har valgt i dette afsnit at fremføre nogle definitioner på en række begreber af betydning for at forstå forskellige faktorer vedrørende byggemoms. Definitionerne kommer mest fra Momsloven og Momssystemdirektivet.

2.1. Afgiftspligtig person

Momslovens § 3 angiver de personer, der er forpligtede til at betale moms på følgende måde: *"juridiske eller fysiske personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed"*.² I Momssystemdirektivets artikel 9 præciseres økonomisk virksomhed som *"alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder"*.³

Der er almindelig registreringspligt for afgiftspligtige personer, der driver virksomhed med varer og ydelser, der ikke er afgiftsfritaget i Momslovens § 13. Sådanne personer skal momsregistreres, såfremt den årlige afgiftspligtige omsætning overstiger 50.000 kr.,⁴ medmindre de er omfattet af de undtagelser, der er nævnt i momslovens § 49, stk. 2, såsom f.eks. kunstnere, der sælger egne kunstgenstande.

Selvom en afgiftspligtig person ligger under bundgrænsen for registrering, kan vedkommende vælge at registrere sig alligevel. En registrering, som på denne måde er frivillig, indebærer de samme forpligtelser og rettigheder som en almindelig registrering.

2.2. Fast ejendom

Ved fast ejendom forstås: *"selve grundstykket og bygningerne, også bygningstilbehør, som er anbragt på grunden eller bygningen, træer, avl på roden (f.eks. uhøstet korn), hegn, brønde og andre anlæg på grunden eller bygningen."*⁵

Det betyder, at fast ejendom kan dække over både bygninger og grunden, som bygningerne ligger på.

² Momslovens § 3

³ Momssystemdirektivets artikel 9

⁴ Momslovens § 49, stk. 1

⁵ Momsvejledning 2008-4, afsnit M.5

Fast ejendom er ved salg og udlejning fritaget for momsberegning.⁶

2.3. Investeringsgode

Et investeringsgode defineres i Momslovens § 43, stk. 2 som *"maskiner, inventar og andre driftsmidler, hvis anskaffelsespris ekskl. moms overstiger 100.000 kr., og som er undergivet værdiforringelse"*.⁷ Det betyder, at det ikke er vigtigt, hvilket aktiv virksomheden har investeret i – hvis anskaffelsesprisen uden moms overstiger 100.000 kr., så er aktivet i momsmæssig henseende et investeringsgode.

Dog er fast ejendom, herunder til- og ombygninger, investeringsgoder uanset anskaffelsesprisen.

Også reparation og vedligeholdelse af fast ejendom til en værdi af over 100.000 kr. + moms indenfor et år anses som investeringsgoder i Momslovens forstand.⁸

⁶ Momslovens § 13, stk. 1, nr. 8 og 9

⁷ Momslovens § 43, stk. 2

⁸ Momslovens § 43, stk. 2

3. Moms

Jeg har valgt at medtage dette afsnit for at give et indblik i, hvorfor Danmark valgte at indføre moms i 1967.

3.1. Momsens historie i Danmark

Danmark var det første land i verden til at indføre moms ved lov, og denne lov trådte i kraft den 3. juli 1967. Momssatsen var på det tidspunkt 10 % på alle varer,⁹ samt på de ydelser, som fremgik direkte af loven.

Sigtet med Momsloven var at indføre en forbrugsafgift, som betales i hvert eneste led på varens vej gennem systemet, sådan at hvert enkelt led skal betale en afgift af den merværdi, varen bliver tilført i leddet. På den måde undgås dobbeltbeskatning.

Momsreglerne erstattede reglerne om oms, som var blevet indført i 1962. Oms var en afgift, der skulle betales af hver vare, men kun i engros-ledet.¹⁰

3.2. Baggrunden for at indføre moms

Baggrunden for, at Danmark i 1967 indførte moms, skal findes i Fællesmarkedet, som Danmark i 1960'erne forgæves havde søgt om optagelse i. De daværende seks medlemslande i Fællesmarkedet havde på det tidspunkt overvejet at indføre en merværdiafgift, og Europa-Kommissionen fremsatte i første halvdel af 1960'erne et forslag til et direktiv, som krævede indførelse af en merværdiafgift i medlemslandene. De seks medlemslande på det tidspunkt var Belgien, Frankrig, Holland, Italien, Luxembourg og Tyskland.

Ved at indføre regler om moms forsøgte Danmark at være på forkant med udviklingen i Fællesmarkedet, og dermed øge chancerne for optagelse, hvilket også lykkedes i 1973.

⁹ Se tabel 3.1

¹⁰ "Moms, energi, lønsum", s. 17

I 1967 kom 1. Momsdirektiv frem, og det betragtes som EF's juridiske og politiske forpligtelse til at indføre et fælles momssystem.¹¹

Den 1. oktober 1978 blev 6. Momsdirektiv gennemført i EF, og dette resulterede i, at Danmark ændrede Momsloven, så den herefter kom til at indeholde en generel momspligt på ydelser, medmindre de særskilt var undtaget i loven. Visse områder er fortsat undtaget fra pligten til at betale moms, såsom social- og sundhedsområdet, samt undervisnings- og kulturområderne. Disse områder er nævnt i Momslovens § 13.

3.3. Momsen gennem tiden

Igennem momsens historie er momssatsen blevet ændret flere gange, senest den 1. januar 1992, hvor satsen steg til de nuværende 25 %. Satsen er siden starten steget i flere omgange, fra de oprindelige 10 % og indtil nu, og en enkelt gang har den også været nedsat igen, men kun i en kort periode, se tabel 3.1.

Tabel 3.1: Momssatser igennem tiden.¹²

Periode	Momssats
3.7.1967-31.3.1968	10 %
1.4.1968-28.6.1970	12,5 %
29.6.1970-28.9.1975	15 %
29.9.1975-29.2.1976	9,25 % (for visse varer)
1.3.1976-2.10.1977	15 %
3.10.1977-29.6.1980	20,25 %
1.1.1992-	25 %

Igennem tiden har momssatser indimellem været brugt, når der har været et ønske om at regulere privatforbruget. Det er baggrunden for, at momssatsen blev

¹¹ <http://socialistgroup.org/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+REPORT+A6-2006-0209+0+DOC+XML+V0//DA>

¹²”Moms, energi, lønsum”, s. 24

midlertidig nedsat i 1975-1976 på visse varer. Denne nedsættelse var et tiltag, regeringen gjorde for at stimulere købekraften.¹³

Et ønske om at regulere privatforbruget er også baggrunden for, at man indimellem har talt om at nedsætte momsen på frugt og grønt, så folk vil købe mere af disse sunde ting, og dermed få adgang til at leve sundere, hvis de sunde fødevarer kunne anskaffes billigere. Men på trods af et stigende ønske om at hjælpe befolkningen til en sundere livsstil, har denne overvejelse endnu ikke ført et resultat med sig.

3.4. Sammenligning med andre lande

Danmarks generelle momssats på 25 % er den højeste i EU. Luxembourg anvender en sats på 15 %, hvilket er den lavest tilladte sats i perioden 2006-2010.¹⁴

Tyskland og Sverige har som Danmark en sats på 25 %, men disse lande har flere enkeltområder, hvor satsen er reduceret, end man har valgt at indføre i Danmark.

Momssystemdirektivet indeholder i bilag III en mulighed for at anvende reducerede momssatser på bestemte områder, som f.eks. levnedsmidler og bøger – muligheder som Danmark i modsætning til flere andre lande ikke har valgt at benytte sig af. Danmark har dog valgt at benytte sig af muligheden i samme bilag for at fritage lægebehandling for moms, samt omkostninger direkte forbundet med begravelser.

Der har med jævne mellemrum været tale om at reducere momsen på studie-bøger eller fjerne den helt, for at studerende bedre har råd til at købe de bøger, der er relevante i forbindelse med uddannelsen, hvilket der i Momssystemdirektivet er mulighed for,¹⁵ men det er endnu ikke blevet indført.

Det næste emne, jeg vil se på, er, hvordan Momsloven er bygget op.

¹³”Moms, energi, lønsum”, s. 18

¹⁴ Momssystemdirektivets artikel 97, nr. 1

¹⁵ Momssystemdirektivets bilag III

4. Momslovens opbygning

Som det vil fremgå af følgende gennemgang af først Momsloven og derefter Momssystemdirektivet, er opbygningen af de to materialer overordnet ens. Dette er ikke så underligt, da Momssystemdirektivet afgør, hvilke regler de enkelte landes momslovgivninger skal og må indeholde. Derfor er det som udgangspunkt en meget naturlig følge, at loven er opbygget på samme måde som Momssystemdirektivet.

4.1. Momslovens kap. 1-3¹⁶

De første tre kapitler i momsloven kan betragtes som en slags indledning, hvor det beskrives, i hvilke situationer loven gælder.

Det første kapitel oplyser, i hvilket geografisk område loven finder anvendelse, og den danske momslov omfatter alle leveringer, der finder sted i *"de danske land-områder og søterritoriet, samt luftrummet derover"*.¹⁷

Kapitel 2 fastsætter, hvilke juridiske personer der er omfattet af loven. Her defineres en afgiftspligtig person.¹⁸ Det samme begreb defineres også i Momssystemdirektivets artikel 9-13.

I kapitel 3 bliver der fokuseret på de momspligtige transaktioner. Det afklares her, hvilke leverancer der er momspligtige. Ifølge § 4 er alle varer og ydelser, der leveres mod vederlag her i landet afgiftspligtige. *"Momsloven omfatter momspligtige personers levering af varer og ydelser mod vederlag samt andre transaktioner, der sidestilles hermed."*¹⁹

¹⁶ Momslovens § 1-13

¹⁷ Momslovens § 2, stk. 1

¹⁸ Se opgavens kap. 2 for definition

¹⁹ Momsvejledning 2008-4, afsnit Q.1.1

Der opstilles desuden områder, der sidestilles med levering mod vederlag, såsom udtagning af varer fra egen virksomhed, hvis virksomheden har opnået fradrag for momsen ved indkøb. § 5, stk. 4 indeholder f.eks. reglerne for udtagning af varer i forbindelse med byggeri.

Kapitel 3 er desuden stedet, hvor reglerne om byggemoms fremgår. §§ 6 og 7 gennemgår disse regler, som beskrives nærmere senere i opgaven.

Salg af virksomhedens aktiver er sidestillet med levering mod vederlag, såfremt der har været momsfradrag ved indkøbet af disse aktiver.²⁰

I dette kapitel fremstilles også regler for, hvilke varer og ydelser der er fritaget for afgift. Disse står i § 13, stk. 1, og følgende eksempler kan nævnes:

- Hospitals- og lægebehandling
- Skoleundervisning
- Kulturelle aktiviteter, heriblandt museer
- Administration, udlejning og bortforpagtning af fast ejendom
- Salg af fast ejendom
- Lotterier
- Frimærker

4.2. Momslovens kap. 4²¹

I kap. 4 ses på, hvilket lands lov der skal anvendes, når en transaktion krydser landegrænser. Reglerne har baggrund i Momssystemdirektivets regler, der er indført netop for at løse spørgsmålet, om hvilket land, der får lov at opkræve momsen, når en handel vedrører flere lande ved at fastlægge bestemmelsesstedet for en sådan levering. Reglerne sikrer, at en transaktion pålægges moms i ét land og ikke flere lande.

²⁰ Momslovens § 8, stk. 1

²¹ Momslovens § 14-22

4.3. Momslovens kap. 5-9²²

Kapitlerne 5-9 fortæller, hvordan moms af den enkelte transaktion skal beregnes.

I kap. 5 findes regler om, hvornår der skal afregnes moms af en transaktion, altså i hvilken periode. Reglerne bestemmer, at afgiftspligten som udgangspunkt indtræder på det tidspunkt, hvor leveringen af varen eller ydelsen finder sted.²³

Der skal beregnes importmoms af de køb, som en virksomhed foretager fra et land udenfor EU, mens der skal beregnes erhvervesmoms af de køb, som foretages fra et andet EU-land. Reglerne om import- og erhvervesmoms er indført for at undgå at der bliver skabt en konkurrenceforvridning mellem varer købt i Danmark og varer købt i et andet land, hvor momssatsen ikke er så høj. Tidspunktet for, hvornår sådanne leverancer bliver afgiftspligtige, fremgår af Momslovens §§ 25 og 26.

Kap. 6 beskriver, hvilken værdi der skal danne grundlag for momsberegningen. Den værdi, der skal indgå i momsberegningen efter momslovens almindelige regler, skal indeholde det vederlag, som er *"direkte forbundet med varens eller ydelsens pris"*²⁴

Momsgrundlaget ved byggeri for egen regning fremgår af momslovens § 28, stk. 3, som siger: *"For varer og ydelser, som en virksomhed anvender ved byggeri mv., og hvoraf der skal betales afgift efter §§ 6 og 7, fastsættes afgiftsgrundlaget på den i stk. 2 anførte måde..."*²⁵

Det betyder, at afgiften fastsættes ud fra den normale salgspris, som varen eller ydelsen ville have, og hvis sådan en normal salgspris ikke eksisterer, så skal afgiftsgrundlaget være en kalkuleret salgspris, som skal omfatte *"... samtlige de omkostninger og den avance, der i almindelighed indgår ved leveringen af varer og ydelser af den pågældende art..."*²⁶

²² Momslovens § 23-44

²³ Momslovens § 23, stk. 1

²⁴ Momslovens § 27, stk. 1

²⁵ Momslovens § 28, stk. 3

²⁶ Momslovens § 28, stk. 2

Den gældende momssats findes i kap. 7. På nuværende tidspunkt er den gældende momssats som bekendt 25 % på alle områder omfattet af Momsloven.²⁷

Kap. 8 samler alle de transaktioner, der hører under Momslovens område, men som er fritaget for momspligt. Her er nævnt de momsfritagelser, der er vedtaget, og som ikke fremgår af momslovens § 13, som f.eks. salg eller udlejning af bestemte fly og skibe, samt levering af guld til Danmarks Nationalbank.

Reglerne om fradrag for moms findes beskrevet i kap. 9. Her ses på, hvordan man opgør momsfradraget for alle transaktioner. Der kan som udgangspunkt opnås fradrag for alle de indkøb, som en momsregistreret virksomhed foretager i forbindelse med sine momspligtige aktiviteter.

4.4. Momslovens kap. 10-17²⁸

Kap. 10-17 indeholder de regler, der er afgørende for, hvornår en virksomhed skal momsregistreres, og hvordan det foregår. Desuden er det her, man skal finde reglerne om opgørelse og afregning af moms.

I kap. 10 behandles reglerne for godtgørelse af moms til bl.a. udenlandske virksomheder, diplomater og humanitære organisationer, samt visse former for personbefordringsvirksomhed.

I kap. 11 findes regler om, hvem der skal afregne momsen. Reglerne i Momslovens kap. 11 svarer til reglerne i Momssystemdirektivets artikel 193-205.

I kap. 12 findes registreringsbestemmelserne. Her er afgjort, hvem der er registreringspligtige, og hvem der har mulighed for at få tilladelse til frivillig registrering.²⁹

²⁷ Momslovens § 33

²⁸ Momslovens § 45-71

²⁹ Se opgavens kap. 10 om frivillig registrering

I kap. 13-15 er regnskabsbestemmelserne og reglerne for opgørelse og afregning af moms.

Kap. 13 bestemmer, hvilke krav der stilles til en faktura udstedt af en momsregistreret virksomhed, og hvilke oplysninger en faktura fra en ikke-momsregistreret virksomhed ikke må indeholde.

Kap. 14 indeholder reglerne for, hvordan en virksomhed skal opgøre sit momstilsvær for en periode.

Kap. 15 indeholder regler for, hvordan en virksomhed skal afregne sit momstilsvær. Her er bestemmelser om, hvorvidt en virksomhed skal afregne moms månedsvis, kvartalsvis eller halvårligt, samt regler om, hvornår skyldig moms skal afregnes, og hvordan tilgodehavende moms skal tilbagebetales.

Kap. 16 indeholder regler om en særordning for tredjelandsvirksomheder, der leverer elektroniske tjenesteydelser til ikke afgiftspligtige personer inden for EU. Disse regler svarer til Momssystemdirektivets artikel 357-369.

Kap. 17 indeholder reglerne om moms af brugte varer, kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter. Reglerne i Momssystemdirektivet, der danner baggrund for dette kapitel, står i artikel 311-343.

4.5. Momslovens kap. 18-23³⁰

Den afsluttende del af momsloven indeholder andre særlige regler, kontrolbestemmelser og straffebestemmelser samt overgangsregler.

Kap. 18 indeholder særlige bestemmelser om delvis kompensation for den modermælkserstatning, der bliver solgt til direkte forbrug her i landet. Her er desuden bestemmelser om beregning af moms for turistkørsel med udenlandske busser.

³⁰ Momslovens § 72-85

Kap. 19 bestemmer, hvilke muligheder SKAT har for at kontrollere, at virksomhederne overholder reglerne i Momsloven.

Kap. 20 er udgået af loven, men her var tidligere regler om, hvilken klageadgang der var over afgørelser truffet efter Momslovens bestemmelser. Disse regler findes nu i Skatteforvaltningsloven.

I kap. 21 gennemgås en udtømmende oversigt over de forhold i Momsloven, der er strafbare at overtræde. Disse bestemmelser er ikke med i Momssystemdirektivet, men er nogle regler, som alene står i den danske momslovgivning.

Kap. 22 er ophævet i 2001, men tidligere indeholdt dette kapitel bl.a. en bestemmelse om en adgang til at foretage efterangivelse af skyldig moms.

Kap. 23 indeholder overgangsbestemmelser i forhold til de regler, der blev ændret eller tilføjet i Momsloven i forbindelse med revisionen af denne i 1994.

5. Momssystemdirektivet

EU's Momssystemdirektiv³¹ trådte i kraft den 1. januar 2007 og er en sammenkrivning af EU's gældende momsdirektiver med efterfølgende tilføjelser og ændringer. Momssystemdirektivet har ikke haft til hensigt at ændre de hidtidige regler. Formålet har derimod været at opstille de allerede gældende regler på en mere overskuelig måde, så de alle er samlet ét sted.

Opbygningen af Momssystemdirektivet viser, at EU har indset, at der kommer til at gå endnu nogle år, før alle medlemslandene er klar til, at momsreglerne kan blive fuldstændigt harmoniserede, og derfor har man valgt at opstille reglerne, så det nu er lettere at overskue, hvilke regler der er permanente og hvilke der er midlertidige. Desuden er de fleste af de regler, der er indført, permanente.³²

Reglerne vil her ikke blive gennemgået grundigt, da det er de samme regler, der er gældende i den danske momslov, så dette afsnit skal udelukkende vise direktivets overordnede opbygning.

5.1. Opbygning

I begyndelsen af Momssystemdirektivet fastslås det, hvilke leveringer der er omfattet af direktivets bestemmelser, og hvilke geografiske områder direktivet dækker.

Herefter bliver det slået fast, hvad der i direktivet menes med "afgiftspligtige personer", og hvilke transaktioner der er afgiftspligtige. Det næste, der bliver set på, er leveringsstedet for en vare, og hvornår afgiften for den enkelte levering bliver skyldig. Efterfølgende gennemgås, hvilket grundlag der skal beregnes moms af, hvilke satser der skal anvendes, samt hvilke varer og ydelser der er fritaget for afgift.

Herefter fremgår, hvilke regler der gælder for fradrag, og hvilke forpligtelser der påhviler afgiftspligtige personer.

³¹ Direktiv nr. 2006/112/EF af 28. november 2006

³² "Momssystemdirektivet" s. 9

Efter dette bliver der informeret om forskellige særordninger, som Momssystemdirektivet har indført, f.eks. fritagelser og forenklinger for små virksomheder. Så følger særordninger, som er indført for forskellige lande. Og til slut findes diverse bestemmelser.

EF-domstolen har afgjort, at de enkelte lande må beholde punktafgifter og lignende, men ikke må have andre afgifter, der i det væsentlige minder om moms. For at fastslå, hvad dette vil sige, har EF-domstolen slået fast, hvad der er de fire væsentligste kendetegn ved moms, nemlig:

- *"Moms anvendes generelt på transaktioner vedrørende goder eller tjenesteydelser; den er proportional med den pris, den afgiftspligtige modtager som modydelse for de goder og tjenesteydelser, han leverer.*
- *Den opkræves i hvert led af produktions- og distributionskæden, herunder i detailhandelsleddet, uanset antallet af tidligere transaktioner.*
- *En afgiftspligtig kan fra den afgift, der skal betales, fradrage de beløb, der er betalt i foregående led, således at afgiften i et givet omsætningsled kun pålægges merværdien i dette led, og*
- *Således at afgiften i sidste instans bæres af forbrugeren."*³³

³³ "Momssystemdirektivet" s. 18-19

6. Egen/fremmed regning

Ved afgrænsningen af, om et nybyggeri sker for egen eller fremmed regning, ses der på, hvornår byggeriet er påbegyndt, samt hvornår der er indgået en endelig aftale om overdragelse. Hvis støbningen er påbegyndt, før byggeriet er solgt, så sker byggeriet for egen regning, og der skal beregnes byggemoms efter reglerne i Momslovens §§ 6 og 7.

Hvis byggeriet derimod først påbegyndes, efter det er solgt, så sker byggeriet for fremmed regning, og der beregnes moms af alle transaktioner efter Momslovens almindelige regler.

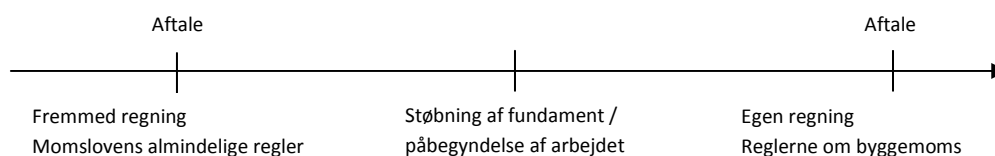
Hvis der i det samme byggeri indgår flere bygninger, f.eks. parcelhuse, så skal hver enkelt bygning gøres op for sig, og det er tidspunktet for påbegyndelse af støbning af fundament for hver enkelt bygning, der er afgørende for, hvilke regler der skal anvendes. Der kan derfor godt være nogle af bygningerne, hvor der skal beregnes byggemoms, og andre bygninger hvor der skal afregnes moms efter de almindelige regler i Momsloven.³⁴

Den dato, der er afgørende for, om byggeriet sker for egen eller fremmed regning, er datoen for indgåelse af en bindende aftale, f.eks. en slutseddel. Hvis aftalen allerede er indgået på tidspunktet for påbegyndelse af støbning af fundament, så sker byggeriet for fremmed regning, og der skal beregnes almindelig moms, uanset om den aftalte overdragelsesdato først ligger på et senere tidspunkt.

Ved ombygning af en eksisterende ejendom, ses på, hvornår der indgås en aftale om arbejdet, og også her skal dette tidspunkt sammenlignes med tidspunktet for arbejdets begyndelse for at finde frem til, om der skal afregnes moms efter de almindelige momsregler, eller om der skal beregnes byggemoms.

For illustration af, hvornår nybyggeri/ombygning sker for egen eller fremmed regning, se figur 6.1.

³⁴ "Byggemoms – byggeri for egen regning"

Figur 6.1:³⁵

For at finde frem til, om ombygningsarbejde sker for egen eller fremmed regning, ses på tidspunktet for arbejdets påbegyndelse. Hvis dette tidspunkt ligger før tidspunktet for indgåelse af en bindende aftale om handel, anses arbejdet for udført efter reglerne om byggeri for egen regning, se figur 6.1.

Hvis en bindende overdragelsesaftale er underskrevet af både køber og sælger, så er der tale om byggeri for fremmed regning, uanset hvornår overdragelsen finder sted. Det samme gælder, hvis køber deponerer købesummen hos sælgers advokat, og sælger uden forbehold accepterer dette.³⁶

I et bindende svar³⁷ har Skatterådet meddelt, at et købstilbud i den pågældende situation er nok til, at byggeriet ikke kan anses for opført for egen regning. Købstilbuddet var underskrevet af både sælger og køber, inden arbejdet på byggeriet gik i gang, men der var indsat en bestemmelse i købstilbuddet om, at sælger kunne annullere aftalen, indtil fundamentet var støbt. Skatterådet afgjorde alligevel, at dette forbehold ikke var nok til at hævde, at der ikke forelå en bindende aftale ved byggeriets påbegyndelse.

Når der skal opføres en bygning med ejerlejligheder, skal man ifølge praksis se på, hvornår hver enkelt lejlighed er solgt for at finde frem til, hvorvidt byggeriet er opført for egen eller fremmed regning.³⁸

At man skal se på salgstidspunktet for den enkelte lejlighed, betyder, at der i den samme bygning godt kan ske opførelse både for egen og for fremmed regning. De lejligheder, der er solgt på tidspunktet for byggeriets begyndelse, anses for at være opført for fremmed regning, og der skal betales moms efter de almindelige regler

³⁵ http://www.kromannreumert.com/cms/images/_cms/common-doc/KajAtzen-IvanIbsen.pdf

³⁶ *TfS* 1995,66

³⁷ *SKM* 2006.599.SR

³⁸ *SKM*2006.538.SR

for momsafregning i Momsloven. Mens de lejligheder, der ikke er solgt, når byggeriet går i gang, anses for at være opført for egen regning, og der skal beregnes byggemoms af de poster, der har med disse lejligheder at gøre.

SKM 2006.538.SR, som er et bindende svar fra Skatterådet har betydning for byggevirkksomheder på den måde, at det bliver af stor betydning at holde omkostningerne forbundet med de enkelte lejligheder adskilt fra hinanden, da nogle af omkostningerne skal bruges til at beregne byggemoms, mens momsen af andre omkostninger måske skal opgøres efter Momslovens almindelige regler.

Denne regel er kun gældende for ejerlejligheder, da andelslejligheder anses for solgt på samme tidspunkt, idet der ved salget af nybyggede andelslejligheder dannes en andelsboligforening, som forpligter sig til at overtage alle lejlighederne. Hvis denne forpligtelse er indtrådt, før byggeriet er påbegyndt, anses byggeriet for opført for fremmed regning, og hvis ikke, er der tale om byggeri for egen regning.

En afgørelse fra Departementet fortæller om praksis på området: *"Der skal også betales moms efter reglerne om byggeri for fremmed regning, hvis kommende andelshavere har indgået bindende aftale (kontrakt, slutseddel, købstilbud og lign.) med en byggevirkksomhed inden byggeriets påbegyndelse og har forpligtet sig til at lade en andelsboligforening overtage byggeri og grund på et senere tidspunkt."*³⁹

I SKM 2002.392.VLRV var Nybolig af byggevirkksomheden blevet bedt om at sælge nogle endnu ubyggede andelsboliger. Nybolig havde, inden byggeriet blev påbegyndt, skrivelser fra de kommende medlemmer af den endnu ikke stiftede andelsboligforening om, at de – hvis påkrævet – ville indbetale den anførte pris eller stille sikkerhed for den. Disse skrivelser blev anset for at være købernes accept af et bindende tilbud fra sælgeren, og derfor blev byggeriet af Vestre Landsret anset for at være opført for fremmed regning.

Hvis der foreligger en slutseddel, hvor en kommende andelshaver forpligter sig til at medvirke til stiftelsen af andelsboligforeningen og dens køb af ejendommen, og byggeriets påbegyndelse er afhængigt af, hvornår alle andelene er solgt, så skal

³⁹ Afgørelse nr. 1105

byggeriet pålægges moms efter reglerne om byggeri for fremmed regning. Dette er gældende, så snart bare én af de kommende andelshavere har købt sin andel.⁴⁰

I en anden situation har en byggevirksomhed sendt salgstilbud med tilbud om indtrædelse i andelsboligforeningen til de kommende andelshavere. Da kommunens godkendelse går igennem, foreligger der tilbud fra potentielle andelshavere, som, hvis de bliver accepteret af byggevirksomheden, vil dække 75-100 % af de planlagte andelsboliger. Alle tilbuddene indeholder også bankgarantier for andelsindskuddet.

Støbning af fundament påbegyndes 14 dage før den stiftende generalforsamling i andelsboligforeningen, hvor byggevirksomheden accepterer tilbuddene. I denne situation kan byggeriet tillægges moms efter reglerne om byggeri for egen regning.⁴¹

Når en byggevirksomhed ønsker at opføre andelsboliger efter reglerne om byggeri for egen regning, så skal den sørge for ikke at sætte nogen betingelser ind i de tilbud, der sendes ud, som gør, at den forpligter sig til at opføre byggeriet, hvis en bestemt procentdel af andelene bliver solgt inden en bestemt frist, fordi hvis den krævede del af andelene bliver solgt, så er byggevirksomheden forpligtet til at opføre byggeriet, og andelene er jo solgt, da det var betingelsen for påbegyndelse af byggeriet, og derfor vil andelsboligerne blive anset for at være opført for fremmed regning.⁴²

Det vigtige for, om byggeriet sker for egen eller fremmed regning, er altså, om der foreligger en bindende aftale om overdragelse, inden byggeriet påbegyndes.

I forhold til reparations- og vedligeholdelsesarbejder kan disse komme til at medføre byggemomsberegning, hvis det samlede beløb overstiger 100.000 kr. årligt.

⁴⁰ Afgørelse nr. 1136

⁴¹ Afgørelse nr. 1136

⁴² Afgørelse nr. 1136

Østre Landsret har i oktober 2008 taget stilling til spørgsmålet om, hvorvidt denne nedre beløbsgrænse gælder for hver enkelt bygning for sig, eller for alle de bygninger, der ejes af den afgiftspligtige person.

SKM 2008.842.ØLR omhandler en selvejende fond, der ejer i alt 138 lejemål. Fonden har forventet en samlet vedligeholdelsesudgift på ca. 7 mio. kr. i regnskabsåret 2007/2008, og af dette beløb kan ca. 20 % henføres til egne håndværkeres arbejde på ejendommene, mens resten går til arbejdskraft udefra, som bliver ansat til forskellige opgaver.

Skatterådet har for sin oprindelige beslutning lagt til grund, at beløbsgrænsen i 2007 var 75.000 kr., og det er denne beløbsgrænse, der er gældende for regnskabsåret 2007/2008. Skatterådet mener derfor, at det ikke gør nogen forskel, at det forventede samlede beløb er delt ud på forskellige ejendomme, når disse ejendomme har den samme ejer.

Den selvejende fond mener derimod, at grænsen skal gælde for hver enkelt fast ejendom, og ikke for dem alle sammen samlet.

I Momslovens § 6 er problemstillingen ikke besvaret, men i Momsvejledningen 2007 fremgår, at det er den samlede værdi af den pågældendes reparations- og vedligeholdelsesarbejder, der er tale om.

I den pågældende situation er der både vedligeholdelses- og reparationsarbejder, der er momspligtige efter Momslovens § 6 og efter Momslovens § 7, og værdien af disse arbejder skal opgøres hver for sig, således at der er en bundgrænse på 75.000 kr. for hver bestemmelse. Men i den bekendtgørelse, der ligger til grund for bestemmelserne om byggemoms i Momsloven, er der kun anført én beløbsgrænse, der gælder for både byggerier efter § 6 og § 7.

Landsskatteretten var i sin beslutning enig med Skatterådet.

Østre Landsret kom i oktober til den samme kendelse som Skatterådet og Landsskatteretten, nemlig at beløbsgrænsen gælder for samtlige reparations- og vedligeholdelsesarbejder, uanset hvor mange ejendomme beløbet bliver fordelt på.⁴³

⁴³ SKM 2008.842.ØLR

7. Fremmed regning

7.1. Momspligt

Byggeri for fremmed regning er momspligtigt efter Momslovens § 4, således at alle varer og ydelser er momspligtige, og der er fradrag for alle indkøb i forbindelse med byggeriet. Når en registreringspligtig virksomhed opfører et byggeri for fremmed regning, så er virksomheden momspligtig af alle indtægter i forbindelse med opførelsen, inklusive avancen ved levering af ydelsen. Når der er tale om byggeri for fremmed regning, foregår der nemlig en levering mod vederlag, og derfor er byggeri for fremmed regning momspligtigt efter Momslovens § 4.

7.2. Momsgrundlag

En virksomhed, der opfører byggeri for fremmed regning, er momspligtig af hele det beløb, som kunden skal betale for byggearbejdet. Det betyder, at det samlede beløb, der faktureres til kunden, skal pålægges moms. Det samlede beløb indeholder dækning af alle de varer og ydelser, som er forbrugt til arbejdet, samt den avance, som virksomheden beregner for arbejdet.

Den betaling, som virksomheden modtager for at administrere byggeriet, skal også medregnes i momsgrundlaget, fordi den er en del af den samlede pris, som kunden opkræves for arbejdet. Byggeadministration kan f.eks. indeholde udarbejdelse af anlægsplaner, indgåelse af entreprisekontrakter samt føring og udarbejdelse af byggeregnskab.

Alle de omkostninger, som byggevirksomheden har haft under arbejdet, skal medregnes.

Der er dog en mulighed for, at virksomheden kan have en udlægskonto, så varer og ydelser, som faktureres direkte til bygherren, kan holdes udenfor momsgrundlaget.⁴⁴ Hvis byggevirksomheden vælger at benytte denne mulighed, kan virksomhe-

⁴⁴ Momslovens § 27, stk. 3, nr. 3

den heller ikke få momsfradrag for de udgifter, der er forbundet med anskaffelsen af de pågældende varer og ydelser.

Det er et krav for, at virksomheden kan benytte denne mulighed, at alle disse udgifter holdes udenfor virksomhedens almindelige regnskab for byggeriet via en særlig udlægskonto. Som eksempel på udgifter, der kan føres på udlægskontoen og derved holdes udenfor momsgrundlaget, kan nævnes rejseudlæg, altså udgifter til rejse, ophold og fortæring, dog ikke udgifter til eget befordringsmiddel, da dette ikke kan anses for rejseudlæg, og derfor skal medregnes i momsgrundlaget. Som rejseudlæg anses heller ikke den godtgørelse, som en virksomhed udbetaler til sine medarbejdere som kompensation for deres rejser i virksomhedens tjeneste.⁴⁵

Også udlæg til modeller og fotografier kan holdes udenfor momsgrundlaget via en udlægskonto.

7.3. Afregningstidspunkt

Ifølge Momslovens § 23, stk. 1 er afregningstidspunktet for den beregnede moms det tidspunkt, hvor levering finder sted, og i forbindelse med byggeri vil det sige, at afregningstidspunktet er det tidspunkt, hvor arbejdet er færdiggjort, og kunden kan overtage det færdige byggeri.

Hvis kunden forudbetaler hele eller dele af beløbet løbende gennem arbejdet, skal momsen af disse forudbetalinger afregnes, efterhånden som de modtages, jf. Momslovens § 23, stk. 3.⁴⁶

Reglerne i momsloven siger, at momsafregningsperioden er afhængig af virksomhedens størrelse.

Virksomheder, hvis årlige afgiftspligtige leverancer overstiger 15 mio. kr., skal afregne moms hver måned.⁴⁷ En sådan virksomhed skal angive sin moms senest d. 25. i måneden efter periodens udløb.

⁴⁵ "Momsloven med kommentarer og EU-henvisninger" s. 1382

⁴⁶ "Momsloven med kommentarer og EU-henvisninger" s. 1385

⁴⁷ Momslovens § 57, stk. 2

Hvis en virksomhed har en afgiftspligtig omsætning hvert år på mellem 1 mio. og 15 mio. kr., så skal virksomheden afregne moms hvert kvartal.⁴⁸ Kvartalsmoms skal angives senest 1 måned og 10 dage efter kvartalets udløb.

For disse to typer momsangivelse gælder dog en særlig regel i forbindelse med den momsangivelse, der dækker den periode, hvori juni måned indgår, nemlig at denne momsangivelse kan udskydes til indsendelse senest d. 17. august.

For virksomheder, der har en mindre årlig omsætning end 1 mio. kr., kan opgørelsesperioden fastsættes til et halvt år.⁴⁹ Virksomhedens momsangivelse skal være ordnet senest d. 1. i den tredje måned efter periodens udløb.

7.4. Fradragsret

Byggevirksomheden kan få momsfradrag for alle de varer og ydelser, som anvendes til momspligtigt arbejde, såsom byggeri for fremmed regning, der er pålagt moms, jf. Momslovens kap. 9. De varer og ydelser, der fremgår af Momslovens § 13 er ikke pålagt moms, og der er derfor ikke noget beløb at fradrage.

7.5. Opgørelse

Når en virksomhed skal opgøre momsen for et byggeri for fremmed regning, foregår det ved, at den opstiller et almindeligt momsregnskab, hvoraf det fremgår, hvor meget virksomheden har fået ind i salgsmoms. Fra dette beløb trækker virksomheden så den købsmoms, som er betalt i perioden. På den måde ender virksomheden med et resultat, som fortæller, hvor meget virksomheden skal betale eller har til gode i moms, altså virksomhedens momstilsvær.

⁴⁸ Momslovens § 57, stk. 3

⁴⁹ Momslovens § 57, stk. 4

8. Egen regning

8.1. Formål med at indføre reglerne

Reglerne for byggemoms forhindrer, at virksomheder kan opføre og derefter sælge eller udleje fast ejendom uden at betale moms på noget tidspunkt, og reglerne har været nødvendige at indføre, fordi der ikke skal betales moms af fast ejendom ved salg eller udlejning, jf. Momslovens § 13. Formålet med Momsloven har ikke på noget tidspunkt været at skabe en konkurrenceforvridning på nogen områder, så derfor har man været nødt til at indføre regler som sikrer, at dette ikke sker på byggeområdet.

Salg af fast ejendom er fritaget for momsberegning, jf. Momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, og det er grunden til, at det har været nødvendigt at indføre reglerne om byggemoms, så der ikke er mulighed for at opføre bygninger og sælge dem, uden at der på noget tidspunkt skal beregnes moms af transaktionerne.

Alligevel kan reglerne om byggemoms i den danske momslov anses for at være noget rodet opbygget, idet reglerne hovedsageligt bygger på administrativ praksis på området. I nogle situationer er denne praksis dog også bekræftet af domstolene.⁵⁰

8.2. Historisk baggrund

Den 1. juli 1969 blev indført en pligt til at afregne moms for opførelse af byggeri på egne grunde til salg eller udlejning. Disse regler blev dog ikke medtaget i Momsloven, men fremgik udelukkende af bekendtgørelser. Før reglerne blev indført, var virksomheder, der udelukkende udførte byggearbejder på egen grund til salg eller udlejning, ikke pligtige til at lade sig registrere og betale moms,⁵¹ så reglerne havde til formål at undgå denne adgang til konkurrenceforvridning.

⁵⁰ "Moms 3 – momspligtig værdi" s. 103

⁵¹ "Momsloven med kommentarer og EU-henvisninger" s. 1372

I 1984 blev reglerne udvidet til også at omfatte bygninger opført til eget eller virksomhedens brug, og her blev også indført regler om pålægsmoms for ombygnings- og vedligeholdelsesarbejder.⁵²

Først i 1994 blev reglerne om moms ved byggeri for egen regning, der hidtil udelukkende havde stået i bekendtgørelser, indsat i momsloven, men denne indsættelse medførte ikke nogen ændring i retspraksis på området, hvor reglerne hele tiden var blevet fulgt.⁵³

I 2002 ændrede man reglerne om byggemoms, således at opførelse af bygninger til brug for virksomhedens indehaver ikke længere er omfattet af reglerne om byggemoms, medmindre opførelsen sker med henblik på salg som led i næring eller erhvervsmæssig udlejning.⁵⁴

8.3. Regler for byggemoms

Reglerne for byggemoms gælder uafhængigt af, om byggeriet er bolig- eller erhvervsbyggeri, men beregningen skal kun gælde arbejde på bygninger og ikke på fællesarealer og lignende.

Byggemoms skal beregnes af nybyggeri, men også moderniserings- og ombygningsarbejder er omfattet af reglerne om byggemoms.⁵⁵

For at kunne anvende de danske regler om byggemoms skal den grund, hvorpå bygningen skal opføres, være beliggende i Danmark, sådan at leveringsstedet for ydelsen er Danmark. Det har ingen betydning, hvor byggevirksomheden hører hjemme. Hvis byggevirksomheden kommer fra et andet land, så skal den registreres i Danmark og arbejde efter de danske momsregler. Tilsvarende skal en dansk byggevirksomhed, der ønsker at arbejde i udlandet, registreres der og beregne moms efter det pågældende lands regler.⁵⁶

⁵² "Momsloven med kommentarer og EU-henvisninger" s. 1372

⁵³ "Momsloven med kommentarer og EU-henvisninger" s. 1373

⁵⁴ Momsvejledning 2008-4, afsnit Q.1.1.1

⁵⁵ Momslovens §§ 6 og 7

⁵⁶ Momslovens § 17

8.3.1. Momslovens § 5, stk. 4

I Momslovens § 5, stk. 4 står regler om udtagning af varer og ydelser i forbindelse med byggeri. Reglerne kræver, at en virksomhed, der udtager varer og ydelser i forbindelse med byggeri, og benytter disse til et ikke momspligtigt formål, skal betale udtagningsmoms af disse, da denne udtagning sidestilles med levering mod vederlag.

I denne regel dækker byggeri over både ny- og ombygning, reparation og vedligeholdelse samt projektering, byggemodning og byggeadministration.⁵⁷

Reglerne om udtagningsmoms virker en smule overflødige, da de situationer, som beskrives her, i forvejen pålægges moms ifølge §§ 6 og 7, og reglerne har da også været fjernet fra loven en periode i 1994, men blev taget med igen, da loven blev revideret i slutningen af 1994.⁵⁸

8.3.2. Momslovens § 6

I momslovens § 6 står, at alle afgiftspligtige personer (bortset fra offentlige institutioner mv.), der *"for egen regning på egen, lejet eller lejers grund opfører bygninger til salg eller udlejning, eller som på egne eller lejede bygninger udfører ombygnings- eller moderniseringsarbejde med henblik på salg eller udlejning, hvis den pågældende eller dennes ansatte udfører arbejde ved projekteringen, opførelsen eller ombygnings- eller moderniseringsarbejdet"* skal betale afgift. Dette finder ikke anvendelse, *"når bygningen efter opførelsen, ombygningen eller moderniseringen anvendes til privat brug for virksomhedens indehaver, medmindre opførelsen, ombygningen eller moderniseringen sker med henblik på salg som led i næring eller erhvervmæssig udlejning."*⁵⁹

Momslovens § 6 indeholder en pligt til at beregne byggemoms, hvis et byggeri opføres med henblik på salg eller udlejning. Men denne pligt gælder kun, når indehaveren eller dennes ansatte selv udfører arbejde ved byggeriet. Køb af arbejdskraft fra underleverandører er allerede pålagt moms ved indkøbet, og denne moms er der ikke fradrag for ved opføring af byggeri for egen regning.

⁵⁷ "Momsloven med kommentarer og EU-henvisninger" s. 211

⁵⁸ "Moms 3 – momspligtig værdi" s. 103-104

⁵⁹ Momslovens § 6, stk. 1

Momslovens § 6 sidestiller det arbejde, der udføres, og de materialer, der anvendes til dette arbejde med levering mod vederlag, såfremt byggeriet er afgiftspligtigt.⁶⁰

Momslovens behandling af byggemoms har fæste i Momssystemdirektivets artikel 12, der handler om byggearbejder. Momssystemdirektivets artikel 12 giver medlemslandene mulighed for, at aflevering af visse byggearbejder kan anses for levering af goder.

Bestemmelserne om byggemoms hænger tæt sammen med bestemmelserne i Momslovens § 13, som siger, at salg og udlejning af fast ejendom er fritaget for moms. Derfor har man været nødt til at indføre regler om moms på byggeri for egen regning, for ikke at åbne mulighed for, at en virksomhed kan bygge noget, som kan blive opført delvis momsfrit. På den måde sikres en ligestilling mellem opførelse af et byggeri for egen regning og opførelse af et tilsvarende byggeri for fremmed regning.

8.3.3. Momslovens § 7

Momslovens § 7 siger, at *"der betales afgift af afgiftspligtige personer bortset fra offentlige institutioner mv. omfattet af § 3, stk. 2, nr. 2 og 3, der for egen regning på egen eller lejet grund lader bygninger opføre til virksomhedens brug, eller som udfører ombygnings- eller moderniseringsarbejde på egne eller lejede bygninger til virksomhedens brug, hvis den pågældendes ansatte udfører arbejde ved projekteringen, opførelsen eller ombygnings- eller moderniseringsarbejdet."*⁶¹

Hvor Momslovens § 6 indeholder regler for virksomheder, der opfører bygninger med henblik på salg eller udlejning, behandler § 7 de situationer, hvor en virksomhed lader bygninger opføre med henblik på virksomhedens eget brug.

Også denne bestemmelse har baggrund i Momssystemdirektivets artikel 12.

Reglerne om byggemoms gælder, uanset om den afgiftspligtige person anvender bygningen i sin momspligtige virksomhed, eller om bygningen anvendes til en ikke-momspligtig virksomhed. Hvis det ikke udelukkende er momspligtig virksomhed,

⁶⁰ Momslovens § 6, stk. 2

⁶¹ Momslovens § 7, stk. 1

som bygningen bliver anvendt til, vil der være delvis fradragsret afhængig af, hvor stor en del af aktiviteterne, der er momspligtige.

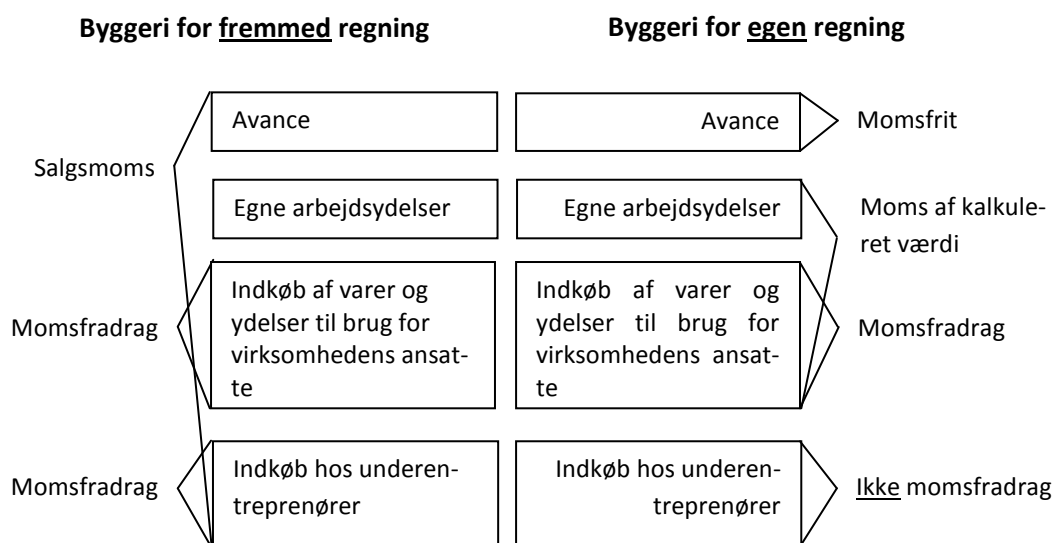
Et krav, som skal opfyldes for, at en transaktion er momspligtig, er, at der skal ske en levering mod vederlag, jf. Momslovens § 4. Der er ikke direkte tale om levering mod vederlag i forbindelse med de situationer, hvor der skal beregnes byggemoms, men §§ 6 og 7 siger, at man kan sidestille disse situationer med levering mod vederlag.

Grunden til, at reglerne om byggemoms er indført, er, at man ønsker at undgå den konkurrenceforvridning, der ellers kunne opstå i kraft af, at der skal beregnes fuld moms af alle beløb, når der bygges for fremmed regning og ikke, hvis man opfører for egen regning, idet der ikke sker en levering mod vederlag. Dette kunne være med til at skabe en konkurrenceforvridning, hvis der ikke blev lavet nogle regler om, at der også skulle betales afgifter ved disse situationer.

8.3.4. Opgørelse af byggemoms

Når man beregner byggemoms, foretager man en fiktiv beregning af moms. Formålet med denne fiktive beregning er at tilnærme den momsmæssige behandling af byggearbejder på egen grund til de almindelige momsregler, der er gældende for entreprisearbejder for fremmed regning.

Baggrunden for reglerne er, at salg af fast ejendom er fritaget for moms iflg. Momslovens § 13, og der ellers ville være baggrund for stor konkurrenceforvridning.

Figur 8.1:⁶²

Figur 8.1 viser overordnet, hvad forskellen er mellem de to regelsæt, så det er let at overskue, hvorfor forskellen opstår. En meget væsentlig forskel er, at der ikke skal afregnes moms af salgsavancen, når en virksomhed opfører et byggeri for egen regning. Til gengæld er der så ikke momsfradrag for det indkøb, som virksomheden foretager af fremmed arbejde og de materialer, der forbruges hertil. Der skal ved byggemomsreglerne betales moms af en kalkuleret værdi af egne arbejdsydelser og materialer forbrugt af virksomhedens ansatte, altså en fiktiv momsregning.

Det vil dog oftest momsmæssigt være fordelagtigt at udføre byggearbejder for egen regning.

Der skal ifølge figur 8.1 beregnes byggemoms af indehavers og ansattes arbejde, hvis dette sker i forbindelse med arbejdet i virksomheden. Hvis f.eks. en murermeister opfører et parcelhus til eget brug, så skal der beregnes byggemoms af hans arbejde, men hvis han udfører arbejdet om aftenen og i weekenden og ikke bruger ansatte i virksomheden til arbejdet, så er der ikke hjemmel i loven til at kræve beregning af byggemoms.⁶³

⁶² http://www.kromannreumert.com/cms/images/_cms/common-doc/KajAtzen-IvanIbsen.pdf

⁶³ "Byggemoms – byggeri for egen regning"

Der skal beregnes byggemoms af værdien af det arbejde, der udføres af virksomheden selv, samt de materialer der anvendes hertil.

Momslovens § 28 siger, at det, der skal lægges til grund for beregningen af byggemoms, er virksomhedens almindelige pris ved levering af den pågældende vare/ydelse. Hvis virksomheden ikke har en almindelig pris for den pågældende vare/ydelse, så skal der findes en kalkuleret salgspris. Denne kan findes på baggrund af den pris, som en anden virksomhed sædvanligvis tager for den pågældende vare/ydelse, jf. Momslovens § 28, stk. 2.

8.3.5. Momspligt

Ved byggeri for egen regning er alle afgiftspligtige personer forpligtet til at beregne byggemoms ved nogle typer byggeri, uanset om de er registreringspligtige i lovens normale forstand.⁶⁴

Ved opførelse af byggeri på egen, lejet eller lejers grund, med henblik på salg eller udlejning eller til virksomhedens brug, er alle afgiftspligtige personer registreringspligtige – undtagen offentlige virksomheder, der er nævnt i Momslovens § 3, stk. 2, nr. 2 og 3 – hvis den pågældende eller dennes ansatte udfører arbejde ved byggeriet.

Ved modernisering og ombygning er kravet for registreringspligt at den afgiftspligtige person har ansatte, der udfører arbejde på byggeriet.

For reparation og vedligeholdelse er afgiftspligten afhængig af, om beløbet samlet overstiger 100.000 kr. årligt. Hvis beløbet overstiger denne bundgrænse, så sidestilles reparations- og vedligeholdelsesarbejdet med modernisering eller ombygning, og bygherren er afgiftspligtig af det samlede beløb, men hvis beløbet ligger under grænsen, så er bygherren kun afgiftspligtig, hvis denne i forvejen er momspligtig.

Fritaget for beregning af byggemoms er en privat bygherre, der opfører et byggeri, hvor denne selv har bopæl, eller tager bopæl efter færdiggørelsen.⁶⁵

⁶⁴ "Momsloven med kommentarer og EU-henvisninger" s. 1387

⁶⁵ "Momsloven med kommentarer og EU-henvisninger" s. 1390

8.3.6. Momsgrundlag

Hvis en virksomhed opfører et byggeri til salg, udlejning eller til virksomhedens brug, så skal der beregnes moms af virksomhedens almindelige salgspris for en tilsvarende leverance til en privat bygherre. Det er her ikke vigtigt, hvad virksomheden ville være blevet opkrævet, hvis den havde valgt at købe opgaven hos en underleverandør, men udelukkende hvad virksomheden selv ville have taget for at udføre de tilsvarende opgaver for fremmed regning.⁶⁶

Hvis virksomheden ikke har en normal salgspris, så skal der findes en kalkuleret salgspris, som bl.a. tager højde for, hvad en gennemsnitlig byggevirksomhed ville tage for et tilsvarende byggeri. Momsgrundlaget ændrer sig ikke, selvom byggeriet bliver solgt med tab, så virksomheden har altså ikke fradrag for et evt. tab ved salg af byggearbejdet.

En virksomhed, der opfører et byggeri til brug for virksomhedens indehaver eller ansatte, skal betale udtagningsmoms af indkøbs- eller fremstillingsprisen for de varer og ydelser, der indgår i byggeriet.⁶⁷ Arbejde udført af virksomhedens indehaver skal ikke pålægges moms.

8.3.7. Afregningstidspunkt

Når der opføres et byggeri for egen regning, skal byggemomsen beregnes løbende for hver afgiftsperiode, og betalingen af moms kan ikke udskydes til byggeriet er færdigt og sælges. Der skal så efterfølgende ske en regulering af momsen ved byggeriets færdiggørelse. Disse regler gælder også ved prøvehuse, som virksomheden bygger til brug for udstilling, så momsgrundlaget er det samme for disse huse som for huse, som virksomheden bygger og sælger med det samme, da beregning af byggemoms jo ikke tager højde for avance eller tab ved salget.

⁶⁶ TFS 1995,66

⁶⁷ Momslovens § 28, stk. 1

8.3.8. Fradragsret

Der er almindelig fradragsret for købsmomsen af de materialer, som anvendes til brug for virksomhedens ansatte, da det er de materialer, der skal ligge til grund for beregningen af byggemoms.

Der er desuden fradrag for moms af el, vand og varme, som virksomheden forbruger under arbejdet på byggeriet indtil færdiggørelsen.

Hvis der foretages beregning af byggemoms, så kan der ved opførelse af byggeri fradrages moms for materialekøb og andre direkte henførbare omkostninger, mens der ingen fradragsret er for moms på underleverandører, samt de materialer, som virksomheden køber ind til brug for disse underleverandører. Denne regel gælder kun, når det drejer sig om byggeri, der skal anvendes til et ikke momspligtigt formål.

Hvis bygningerne skal anvendes i en momsregistreret virksomhed eller til udlejning, der er frivillig registreret, så er der fuld fradragsret for den beregnede byggemoms.⁶⁸

Hvis byggeriet kun skal anvendes delvist til momspligtigt formål, er der delvist fradragsret for moms efter en omsætningsfordeling.⁶⁹ Det betyder, at hvis den momspligtige del af omsætningen udgør 80 % af den samlede omsætning, så er der fradragsret for 80 % af momsen.

I denne sammenhæng gælder særligt for byggevirksomheder, at hvis de sælger en bygning, der er opført efter reglerne om byggemoms, så anses prisen for salget ikke for at være momsfri omsætning, og den påvirker derfor ikke omsætningsfordelingen negativt.⁷⁰

⁶⁸ Momslovens § 37, stk. 2, nr. 5

⁶⁹ Momslovens § 38, stk. 1

⁷⁰ "Byggemoms – byggeri for egen regning"

9. Byggevirksomheden A/S

9.1. Baggrund for eksemplet

Den virksomhed, jeg har valgt at bruge som baggrund for tal-eksemplet, er en virksomhed, der bygger typehuse. Nogle huse bliver opført for egen regning, og nogle af husene bliver opført for fremmed regning.

For at illustrere den økonomiske forskel mellem byggeri for egen regning og byggeri for fremmed regning, har jeg valgt et af virksomhedens byggerier, og jeg vil lave en momsregning ud fra reglerne om byggeri for fremmed regning, og derefter en beregning efter reglerne om byggeri for egen regning. Jeg vil bruge beregningerne til at komme frem til et dækningsbidrag for byggeriet, og så vil jeg se på forskellen mellem de to dækningsbidrag.

For at kunne holde styr på, hvordan momsen skal beregnes, har virksomheden i sin bogføring delt omkostningerne op på forskellige konti, så der til hvert enkelt byggeri er alle de nødvendige konti med arbejds løn, materialeforbrug, fremmed arbejde, som også indeholder materialeforbruget til fremmed arbejde, samt den endelige indtægt, når bygningen bliver solgt.

Den bygning, som eksemplet drejer sig om, er et boligbyggeri.

Virksomhedens regnskab for byggeriet ser ud som i tabel 9.1. Alle beløb er inkl. moms.

Tabel 9.1:

Tekst	Beløb
Arbejds løn	-149.970,68
Materialer til eget forbrug	-508.224,07
Fremmed arbejde	-698.529,44
Indtægt	1.796.463,-

9.2. Byggeri for fremmed regning

Byggevirksomheden A/S har nu solgt grunden, som huset skal opføres på. Sluttedlen er underskrevet af både Byggevirksomheden A/S og køberen d. 15. marts 2008, og Byggevirksomheden A/S, som jo har forpligtet sig til at forestå byggeriet på grunden, har allerede folk klar til at starte arbejdet, som går i gang d. 20. marts.

På den måde bliver byggeriet opført for fremmed regning, fordi arbejdet først påbegyndes, efter grunden er solgt, så Byggevirksomheden A/S skal holde styr på alle omkostninger og indtægter i forbindelse med byggeriet, så de kan afregne moms, når byggeriet afsluttes.

For at opgøre momsen af et byggeri for fremmed regning, skal man følge de almindelige regler i momsloven, så der skal beregnes moms af alle salg og indkøb.

Figur 8.1 viser, at der skal beregnes salgsmoms af hele indtægten ved salg af byggeriet, og det skal så trækkes ud af indtægten for at finde frem til, hvad virksomheden i virkeligheden får ud af salget.

$$1.796.463kr. \cdot 20\% = 359.292,60kr.$$

Der skal beregnes købsmoms af de indkøb, som virksomheden har foretaget i forbindelse med byggeriet, altså materialer og fremmed arbejde.

$$508.224,07kr. \cdot 20\% = 101.644,81kr.$$

$$698.529,44kr. \cdot 20\% = 139.705,89kr.$$

Hvis de beregnede værdier sættes ind i tabellen, vil den samlede opgørelse komme til at se ud som i tabel 9.2.

Tabel 9.2:

Tekst	Beløb	Salgsmoms	Købsmoms	Ex. Moms
Arbejdsløn	-149.970,68			-149.970,68
Materialer til eget forbrug	-508.224,07		101.644,81	-406.579,26
Fremmed arbejde	-698.529,44		139.705,89	-558.823,55
Indtægt	1.796.463,00	-359.292,60		1.437.170,40
Momsafregning		-117.941,90		
Dækningsbidrag ved fremmed regning				321.796,91

Det betyder, at virksomheden, når byggeriet er afsluttet, ender med at betale et nettomomsbeløb på kr. 117.942.

Dækningsbidraget for byggeriet, når virksomheden er helt færdig, er kr. 321.797.

9.3. Byggeri for egen regning

Antag i stedet, at Byggevirksomheden A/S har påbegyndt arbejdet med bygnin-gen d. 10. marts 2008, og at slutsedlen bliver underskrevet d. 15. marts. Så bliver byggeriet opført for egen regning, og Byggevirksomheden A/S er forpligtet til at opgøre byggemoms for det pågældende byggeri, og derfor er virksomheden nødt til at holde styr på alle omkostninger vedrørende byggeriet, så de kan beregne den byggemoms, som de skal afregne, efterhånden som byggeriet skrider frem.

Først skal man se på den opgjorte arbejds-løn for at finde ud af, hvor mange ti-mer der er brugt på byggeriet, ud fra den timeløn, som medarbejderne får. Hos Byggevirksomheden A/S får medarbejderne kr. 196,60 i timen, så regnestykket vil komme til at se sådan ud:

$$Arbejdsløn = \frac{149.970,68kr.}{196,60kr./time} = 763timer$$

Salgsprisen for hver time ved et byggeri vil normalt være kr. 240, og det skal man bruge for at beregne den normale salgspris for den brugte arbejdstid.

$$\text{Normalpris} = 763 \text{ timer} \cdot 240 \frac{\text{kr.}}{\text{time}} = 183.120 \text{ kr.}$$

Den normale salgspris for arbejdstiden vil altså være kr. 183.120,-, så det er dette beløb, der skal være grundlaget for byggemomsberegningen.

$$\text{Byggemoms} = 183.120 \text{ kr.} \cdot 25\% = 45780 \text{ kr.}$$

Der skal også beregnes byggemoms af den avance, som virksomheden normalt ville opnå ved salg af de forbrugte materialer til en kunde. Byggevirksomheden A/S tager normalt en avance på 12 %. Prisen for materialeforbruget i skemaet er inkl. moms, så for at nå frem til det beløb, som virksomheden skal beregne byggemoms af, skal momsen først trækkes ud af beløbet.

$$508.224,07 \text{ kr.} \cdot 80\% = 406.579,25 \text{ kr.}$$

Dette beløb skal der så beregnes 12 % avance af.

$$406.579,25 \text{ kr.} \cdot 12\% = 48.789,51 \text{ kr.}$$

Det er den avance, som virksomheden ville have fået ud af et almindeligt salg af de forbrugte materialer, og det er det beløb, der skal beregnes byggemoms af.

$$48.789,51 \text{ kr.} \cdot 25\% = 12.197,38 \text{ kr.}$$

Dette beløb er altså det, som virksomheden skal afregne i byggemoms af de forbrugte materialer.

Alle tallene sat sammen vil se ud som i tabel 9.3.

Tabel 9.3:

Tekst	Beløb	Byggemoms	Ex. Moms
Arbejdsløn	-149.970,68		-149.970,68
Normalpris (763 timer á 240 kr./time)	-183.120,00	-45.780,00	
Materialer til eget forbrug	-508.224,07		-508.224,07
Normal avance (12 % af 406.579,26 kr.)	-48.789,51	-12.197,38	
Fremmed arbejde	-698.529,44		-698.529,44
Indtægt	1.796.463,00		1.796.463,00
Byggemoms i alt		-57.977,38	-57.977,38
Dækningsbidrag ved egen regning			381.761,43

Da byggeriet skal anvendes til et ikke momspligtigt formål, nemlig salg til privat-bolig, har byggevirksomheden ikke fradragsret for den beregnede byggemoms, så derfor vil det beløb, som Byggevirksomheden A/S ender med at have afregnet i byggemoms, når byggeriet er færdigt og klar til brug, være kr. 57.977, som det fremgår af tabel 9.3.

Beløbet er afregnet løbende gennem hele perioden ud fra den tilsvarende beregning af tallene for hver enkelt momsafregningsperiode. Hvis virksomhedens endelige beregning af byggemoms ikke svarer til det tal, som den har indbetalt undervejs i byggeriet, så vil der ske en endelig regulering af byggemomsen, når byggeriet er afsluttet.

Dækningsbidraget for byggeriet opført for egen regning er kr. 381.761.

9.4. Sammenligning

I det valgte eksempel er dækningsbidraget ved byggeri for egen regning kr. 381.761, mens det ved byggeri for fremmed regning er kr. 321.797. Forskellen mellem de to beløb svarer til forskellen mellem den moms, der er afregnet i de to beregninger. Forskellen mellem momsberegningerne opstår, fordi der ikke er fradrag for de samme ting, og der skal ikke lægges moms på de samme tal fra regnskabet.

Når byggemomsen skal beregnes, skal der ikke beregnes moms af fremmed arbejde, fordi der allerede er lagt moms på fakturaen, når Byggevirksomheden A/S modtager denne fra underleverandøren, og Byggevirksomheden A/S har ikke fra-

dragsret for denne moms, så derfor skal den heller ikke betale moms af indkøbet endnu engang, som den ville komme til, hvis indkøbet indgik i den samlede moms-beregning.

Byggemomsen bliver ikke beregnet ud fra den avance, som Byggevirksomheden A/S får af det samlede salg, sådan som den almindelige moms gør i beregningen af moms ved byggeri for fremmed regning, og det betyder, at byggemoms ikke tager hensyn til, om byggeriet bliver solgt med tab. Det gør derimod den almindelige beregning af moms, da moms jo er en merværdiafgift, der tillægges salg i hvert enkelt omsætningsled, og derfor bliver den avance, som virksomheden modtager ved salg af byggeri opført for fremmed regning, medregnet i den samlede beregning, og det betyder, at det har en betydning for momsafregningen, hvor meget byggeriet bliver solgt for, når det er opført for fremmed regning.

Det byggeri, som eksemplet er baseret på, blev solgt i en periode, hvor huspriserne var voldsomt stigende, så den indtægt, som Byggevirksomheden A/S fik ud af at sælge byggeriet, var forholdsvis stor, men hvis man i stedet forestiller sig, at byggeriet blev solgt på et tidspunkt, hvor priserne ikke var så høje, så vil beregningen se lidt anderledes ud.⁷¹

I bilag 1 er der indsat tabeller, der viser, hvordan beregningerne ville se ud, hvis byggeriet var blevet solgt kr. 400.000 billigere.

I det tilfælde viser tallene, at det bedre kan betale sig at vente med at starte byggeriet, til grunden er solgt, for byggeri for fremmed regning vil så give det største dækningsbidrag.

Beregningen i bilag 1 viser, at salgsprisen har stor betydning for, hvor rentabelt det er at opføre byggeri for egen regning. Selvom det i tal-eksemplet ser ud til, at det bedst kan betale sig at opføre byggeri for egen regning, sådan at byggeriet først bliver solgt tidligst, når støbning af fundamentet er påbegyndt, men en beregning, der inddrager en lavere salgspris, viser, at det ikke altid er tilfældet.

⁷¹ Se tabellerne i bilag 1

Som markedet ser ud lige nu, så varer det måske ikke længe, før en byggevirksomhed ud fra rent økonomiske overvejelser bør vente med at begynde opførelse af et byggeri, indtil grunden er solgt. På den måde ved byggevirksomheden, at der vil være fradrag for momsen af alle omkostninger, og selvom der så skal betales moms af salgsavancen, så kan det måske alligevel svare sig.

10. Frivillig registrering

10.1. Baggrund for regler

I Momssystemdirektivet er der medtaget en valgfri bestemmelse, der siger, at: *"medlemslandene kan inddrømme afgiftspligtige personer ret til at vælge at betale afgift for følgende transaktioner:...*

- *levering af bygninger eller dele heraf med tilhørende jord bortset fra levering omhandlet i artikel 12, stk. 1, litra a)*
- *levering af ubebygget fast ejendom bortset fra de i artikel 12, stk. 1, litra b), nævnte byggegrunde*
- *bortforpagtning og udlejning af fast ejendom"*⁷²

Denne valgfri bestemmelse har Danmark valgt at indføre i Momslovens § 51, hvor der gives mulighed for, at en virksomhed af de statslige told- og skattemyndigheder kan få tilladelse til at lade sig frivilligt registrere med henblik på salg eller udlejning og bortforpagtning af fast ejendom.

Formålet med reglerne om frivillig registrering for udlejning er primært at give udlejer muligheden for at videreføre momsen til lejeren. Hvis ejeren ikke havde mulighed for at blive frivilligt momsregistreret, så ville momsen af de mange omkostninger, der er forbundet med en ejendom, såsom reparationer, blive væltet direkte over på huslejen, og det er ikke rimeligt for de momspligtige lejere, der ville have mulighed for at fradrage momsen, hvis denne blev dem tilfaktureret af en momsregistreret ejer.

10.2. Krav

For at opnå tilladelse til frivillig registrering skal virksomheden udfylde en særlig blanket og indsende den til told- og skattemyndighederne. En forudsætning for tilladelsen er, at der er tale om erhvervsmæssig udlejning, hvilket vil sige, at det

⁷² Momssystemdirektivet artikel 137, stk. 1

skal være udlejning baseret på almindelige forretningsmæssige vilkår med indtjening for øje.⁷³

Hvis en virksomhed vil have tilladelse til frivillig registrering, skal denne registrering gælde i mindst to kalenderår, jf. Momslovens § 51, stk. 2. Det betyder, at uanset, hvornår på året en virksomhed søger om frivillig registrering, skal denne gælde resten af det løbende år plus yderligere to kalenderår.⁷⁴ Kravet om, at en frivillig registrering skal gælde mindst to år, betyder, at den registrerede virksomhed efter to år frit kan afmelde registreringen og fortsætte driften, men indenfor de to år må dette ikke ske.

Det er dog ikke ensbetydende med, at udlejningen – og dermed også registreringen – ikke kan ophøre indenfor de to år, f.eks. hvis ejendommen overgår til et andet formål. Virksomheden må bare ikke indenfor de to år afmelde registreringen og samtidig fortsætte udlejningen.

Et krav for at få tilladelse til frivillig registrering er, at udlejningen skal være erhvervsmæssig.⁷⁵

Betydningen af dette bliver diskuteret i SKM 2001.409.ØLR, hvor et interessentskab har fået tilladelse til frivillig registrering af en ejendom, som skal bruges til lægekonsultation. Interessenterne i udlejningsvirksomheden er præcis de samme personer, som skal leje lokalerne til deres lægepraksis.

Interessentskabet får i første omgang tilladelse til frivillig registrering, selvom de ved ansøgningen har indsendt oplysninger, der siger, at lejerne vil være identiske med interessenterne. De får derfor refunderet momsen i forbindelse med ombygning af lokalerne, så de er passende til brug for lægekonsultationer.

Efterfølgende tilbagekalder Told- og Skatteregionen tilladelsen, fordi de mener, at udlejningen ikke er erhvervsmæssig. De mener, at for at en udlejning kan karakteriseres som erhvervsmæssig, skal den indebære, at udlejer bærer en vis økonomisk risiko, og det er ikke tilfældet i den pågældende situation, hvor der er fuldstændigt personsammenfald.

⁷³ "Moms og fast ejendom"

⁷⁴ Momsvejledning 2008-4, afsnit M.5.3

⁷⁵ Momslovens § 51, stk. 1

Told- og Skatteregionen har imidlertid i første omgang tilbagekaldt tilladelsen med tilbagevirkende kraft, og dette er ikke tilladt. Så derfor bliver sagen taget op i Østre Landsret, der beslutter, at tilladelsen er givet på et fejlagtigt grundlag, men det er ikke sket, fordi ansøgeren ikke har givet korrekte oplysninger fra starten. Ansøger er dog ikke berettiget til at beholde tilladelsen, da udlejningen ikke kan anses som erhvervsmæssig, men tilladelsen kan kun tilbagekaldes med et passende varsel, så det bliver Østre Landsrets afgørelse, at det passende varsel skal gives, inden tilladelsen tilbagekaldes.⁷⁶

10.3. Regler

En frivillig registrering medfører de forpligtelser, som følger af Momsloven i almindelighed, så virksomheden skal betale moms af salgs-/udlejningsindtægterne. Til gengæld vil virksomheden så også opnå de fordele, der følger af momsloven, hvilket betyder, at virksomheden vil kunne fradrage momsen af alle indkøb i forbindelse med den registrerede virksomheds nu momspligtige aktiviteter.

Virksomheder, der er frivilligt registreret for udlejning af fast ejendom til erhvervsformål, kan således trække byggemomsen fra.⁷⁷

Den lejeindtægt, der skal afregnes moms af, er oftest den faktiske lejeindtægt, men i situationer med et interessefællesskab mellem lejer og udlejer, hvor den faktiske leje er væsentligt lavere end markedslejen, kan der evt. anslås en højere værdi, som skal lægges til grund for momsregningen.⁷⁸

10.4. Udlejning

Lejemål, der udlejes til boligformål, kan ikke indgå i en frivillig momsregistrering. Disse lejemål er fritaget for moms, og det gælder også, hvis lejemålet bare delvist benyttes til beboelse.

Hvis der i en ejendom, der ønskes frivilligt registreret, indgår lejemål, der udlejes til beboelse, så skal disse lejemål holdes udenfor registreringen, og købsmomsen

⁷⁶ SKM 2001.409.ØLR

⁷⁷ "SR.1993.0451"

⁷⁸ Momslovens § 37, stk. 2, nr. 5

for udgifter, der dækker hele ejendommen, vil så kun kunne fradrages med den forholdsvis andel, der vedrører udlejning til andet end beboelse.

En virksomhed kan godt blive frivilligt registreret med tilbagevirkende kraft. Registreringen kan komme til at gælde tilbage til anskaffelsen af ejendommen eller påbegyndelsen af byggeriet, men det er dog en forudsætning for tilbagevirkende kraft, at udlejningen endnu ikke er påbegyndt på ansøgningstidspunktet, og ejendommen må heller ikke være taget i brug til andet formål.

Dette betyder, at der godt kan ske en frivillig registrering, inden ejendommen er udlejet, men så skal ejeren sammen med ansøgningen afgive en erklæring om, hvor stor en del af ejendommen, der forventes at skulle omfattes af registreringen.

Indenfor seks måneder efter, at byggeriet er færdigt, skal der foretages en efterregulering af den moms, som er fradraget i forbindelse med byggeriet, så den endelige beregning kommer til at passe til eventuelle ændringer i forhold til den erklæring, der lå til grund for registreringen.

For at lokaler kan medtages i den frivillige registrering, er det en nødvendighed, at de er udlejet, eller at ejeren kan dokumentere, at de forsøges udlejet, f.eks. gennem gentagen annoncering.

Inddragelse af et allerede udlejet lejemål i registreringen kræver, at udlejer kan få lejer til at acceptere, at huslejen fremover vil blive pålagt moms. En sådan accept af en eventuel registrering indgår ofte i lejeaftalen, men hvis det ikke er tilfældet, skal lejer skriftligt acceptere ændringen. Denne accept skaber normalt ikke problemer, hvis lejeren er momsregistreret, da denne så vil kunne fradrage momsen ved sin egen momsopgørelse. Hvis lejer ikke vil acceptere, at huslejen pålægges moms, så skal lejemålet holdes udenfor momsregningen.⁷⁹

En dom fra Vestre Landsret behandler et spørgsmål om en virksomhedsindehaver, der har opført en villa i to etager. Han har efterfølgende udlejet det meste af stueetagen til sit anpartsselskab. Hans udlejningsvirksomhed blev frivilligt momsregistreret for udlejningen og fik derfor fradrag for momsen på den andel af byggeomkostningerne, der vedrørte den udlejede del.

⁷⁹ "Moms og fast ejendom"

Vestre Landsrets afgørelse var, at den del, der blev udlejet til anpartsselskabet, ikke var godt nok adskilt fra den beboelige del af huset, til at det kunne anses for udelukkende erhvervsudlejning. Landsretten lagde vægt på, at lokalerne ikke var særligt indrettet til erhverv. Virksomhedsindehaveren havde derfor ikke fradragsret for momsen på omkostningerne forbundet med opførelsen af lokalerne.⁸⁰

⁸⁰ SKM 2003.163.VLR

11. Investeringsgoder

Et investeringsgode, som en virksomhed anskaffer, og som skal bruges til udelukkende momspligtigt formål, kan give fuldt fradrag for købsmomsen ved anskaffelsen. Indregning af investeringsgoder i forhold til momsafregning indebærer en forpligtelse til at regulere fradraget over flere år i henhold til, hvorvidt virksomheden har krav på fuld eller delvis fradragsret for anskaffelsesprisen.⁸¹ Det, der skal reguleres for, er den købsmoms, der er givet fradrag for.

11.1. Delvis fradragsret

Ved køb af investeringsgoder, der skal anvendes til brug for både momspligtig og momsfri virksomhed, er der delvis fradragsret for købsmomsen. Hvor stor en procentdel den delvise fradragsret udgør, afgøres af, hvor stor en del af aktiviteterne, der er momspligtige. Denne vurdering foretages på baggrund af en omsætningsfordeling, jf. Momslovens § 38, stk. 1.

Omsætningsfordelingen beregnes ved at sætte den momspligtige omsætning i forhold til den samlede omsætning. I den samlede omsætning medregnes ikke salg af investeringsgoder, bitransaktioner vedrørende fast ejendom, indtægter fra passiv kapitalanbringelse, udlæg og øvrige indtægter, der falder udenfor momslovens anvendelsesområde.⁸² Det resultat, der fremkommer af beregningen, omregnes til procent og oprundes til nærmeste hele tal.⁸³

11.2. Reguleringsforpligtelse

Formålet med denne regulering er at sikre, at fradragsretten kan tilpasses ændringer i virksomhedens brug af investeringsgodet, så en virksomhed ikke kan få fuldt fradrag for anskaffelsen af et gode, og umiddelbart bagefter lade godet overgå til privat brug, så der egentlig ikke burde have været fradragsret for købsmomsen. Derfor har man fastsat en reguleringsperiode for købsmomsen af investerings-

⁸¹ Momslovens § 43, stk. 1

⁸² Momslovens § 38, stk. 1

⁸³ Momsbekendtgørelsen § 16

goder, som skal sikre, at der kun bliver givet fradrag for den købsmoms, som der reelt bør gives fradrag for. Men reguleringsperioden skal også sikre, at et investeringsgode, der er blevet anskaffet til blandet momspligtigt og momsfrit formål i en virksomhed, og som kort efter overgår til udelukkende momspligtig benyttelse, kommer til at udløse den fulde fradragsret for den periode, hvor investeringsgodet er benyttet til udelukkende momspligtigt formål.⁸⁴

Når man skal regulere denne forpligtelse over flere år, betyder det ikke, at man ikke kan få fradraget med det samme, men det betyder, at hvis ejendommen i reguleringsperioden overgår til at blive brugt delvis eller fuldt momsfrit, så har man en forpligtelse til at regulere for dette og tilbagebetale den overskydende moms.

Hvis man i stedet forestiller sig, at en bygning, hvor der kun har været delvis fradragsret for momsen, overgik til i højere grad at blive anvendt til momspligtige formål, så har man krav på at få en større fradragsprocent for momsen.

Da fast ejendom, samt reparation og vedligeholdelse i momslovens forstand også anses for at være investeringsgoder, omfatter reguleringsforpligtelsen også disse. Reguleringsperioden for fast ejendom er ti år fra anskaffelses- eller ibrugtagningstidspunktet, hvorimod reguleringsperioden for reparation og vedligeholdelse kun er fem år, jf. Momslovens § 44, stk. 1.

For driftsmidler er reguleringsperioden fastsat til fem år. Reguleringsperioden regnes fra det regnskabsår, hvor anskaffelsen har fundet sted, og dette år tæller som det første år i reguleringsperioden.

For fast ejendom, der skal anvendes til udlejning, gælder det dog, at reguleringsperioden først løber fra det tidspunkt, hvor ejendommen tages i brug.⁸⁵

Sælges ejendommen, skal sælger regulere momsen for resten af reguleringsperioden, hvis ikke sælger kan få køber til at overtage den resterende del af reguleringsforpligtelsen.

Efter reguleringsperiodens udløb kan virksomheden uden momsmæssig betydning udtage godet til delvist eller fuldstændigt momsfrit formål.

⁸⁴ Momsvejledning 2008-4, afsnit J.4.1.1

⁸⁵ Momsvejledning 2008-4, afsnit J.4.2.1

11.3. Regulering

Reguleringen foretages ved, at det afgiftsbeløb, der er betalt i forbindelse med anskaffelsen af godet, skal deles ud på de år, som reguleringsperioden strækker sig over. Det beløb, der så reguleres, er det beløb, som virksomheden har haft fradragsret for i forbindelse med anskaffelsen, uanset om der fra starten er opnået fuld eller delvis fradragsret.

Der skal reguleres, hvis der sker ændringer i anvendelsen af aktivet, sådan at virksomheden i det pågældende år ikke har den samme fradragsret, som var gældende ved anskaffelsen. Opgørelsen af reguleringen sker ud fra en vurdering af, hvor stor en del af godet, der anvendes til momspligtigt formål.

Der skal desuden ske en regulering, hvis en virksomhed sælger et investeringsgode, inden reguleringsforpligtelsen er udløbet, da salg af dette investeringsgode sidestilles med en overgang til momsfri anvendelse.

11.4. Eksempel på regulering

En virksomhed opfører en bygning i 1998, som de skal anvende til 100 % momspligtig aktivitet. Prisen for bygningen er kr. 2.000.000 + moms.

Når bygningen er klar til at blive taget i brug, får virksomheden udbetalt tilgodehavende moms på kr. 500.000.

I år 2001 indfører virksomheden en momsfri aktivitet, og dermed vil bygningen overgå til blandet anvendelse, og der skal ske en regulering af momsfradraget. Reguleringen skal ske på baggrund af, at virksomheden har fået fuldt fradrag ved opførelsen af bygningen og nu kun har krav på delvist fradrag.

I år 2004 vælger virksomheden at sælge bygningen, da de har brug for mere plads og har fundet en anden ejendom, der bedre opfylder deres nye krav. Køberen skal bruge bygningen til udelukkende momsfri virksomhed, så derfor skal virksomheden foretage regulering for de resterende år af reguleringsperioden.

Reguleringsopgørelsen vil se ud som i tabel 11.1.

Tabel 11.1:

År	Anvendelse	Årets andel	Forskud	Fradragsprocent	Faktisk fradrag	Regulering
1998	Fuld	50.000	50.000	100	50.000	
1999	Fuld	50.000	50.000	100	50.000	
2000	Fuld	50.000	50.000	100	50.000	
2001	Delvis	50.000	50.000	50	25.000	-25.000
2002	Delvis	50.000	50.000	50	25.000	-25.000
2003	Delvis	50.000	50.000	50	25.000	-25.000
2004	Salg	50.000	50.000	0	0	-50.000
2005	Solgt	50.000	50.000	0	0	-50.000
2006	Solgt	50.000	50.000	0	0	-50.000
2007	Solgt	50.000	50.000	0	0	-50.000

Tabel 11.1 viser, at virksomhedens reguleringsforpligtelse kræver, at den i 2001-2003 skal tilbagebetale halvdelen af forskuddet, der er udbetalt for disse år, mens der ikke kan røres ved det forskud, som er udbetalt for årene 1998-2000, hvor bygningen blev brugt til 100 % momspligtigt formål.

For årene 2004-2007, hvor ejendommen bliver solgt, og virksomheden derfor skal foretage en endelig regulering af momsfradraget, skal den tilbagebetale det fulde forskud, der er udbetalt for denne periode.

Den samlede regulering betyder, at virksomheden, som har startet med et forskud på momsreguleringen på kr. 500.000, skal tilbagebetale i alt kr. 175.000 af dette beløb i løbet af reguleringsperioden. Den skal betale kr. 25.000 i hvert af årene 2001-2003, og den skal betale kr. 200.000, når den sælger bygningen i 2004, fordi det er der, den endelige regulering finder sted.

12. Konklusion

12.1. Moms ved byggeri

Reglerne om byggemoms, der står beskrevet i Momslovens §§ 6 og 7, er opstillet som et overordnet regelsæt, som bliver suppleret af den mangfoldige praksis, der efterhånden er indenfor området.

En virksomhed, der skal opføre et byggeri på en grund, som den ejer, kan selv vælge, om dette byggeri skal opføres for egen eller fremmed regning, da den kan vælge, om den ønsker at sælge grunden før eller efter støbningen af fundamentet er påbegyndt, og det kan mange gange godt betale sig for virksomheden at overveje konsekvenserne af dette valg nøje.

Der er visse konsekvenser forbundet med at vælge det ene eller det andet regelsæt.

Hvis virksomheden vælger at opføre byggeri for fremmed regning, så behøver den ikke gøre så meget ud af at holde udgifterne adskilt i byggeregnskabet, da det hele indgår i den salgspris, der skal være for arbejdet, og som der skal betales moms af, og derfor vil der også være fradragsret for alle indkøbene.

Hvis virksomheden i stedet vælger at opføre byggeriet for egen regning, så er det meget vigtigt, at alle posterne i byggeregnskabet holdes adskilt, da det er helt bestemte poster, der skal opgøres byggemoms af.

Byggemomsreglerne skal anvendes, når en virksomhed opfører et byggeri for egen regning på egen, lejet eller lejers grund. Det sker, når der ved påbegyndelse af støbning af fundamentet endnu ikke er indgået en bindende aftale om overdragelse af byggeriet.

Tal-eksemplet med Byggevirksomheden A/S viser, at der er forskel på de momsmæssige konsekvenser af de to regelsæt. Faktisk er der i tal-eksemplet en forskel på lige under 60.000 kr. i dækningsbidraget for byggeriet ved de to modeller. Denne forskel er opstået, fordi der på salgstidspunktet var meget høje priser på boligmarkedet, og byggemomsreglerne kræver ikke, at virksomheden skal afregne

moms af den avance, der fremkommer ved salget, mens det er den samlede indtægt, der skal beregnes moms af efter reglerne om byggeri for fremmed regning.

Det kan i mange tilfælde bedst betale sig for en virksomhed at vælge at opføre byggerier for egen regning, og så gøre brug af reglerne for beregning af byggeomoms, da der ofte vil være en besparelse på momsen, idet der ikke skal beregnes moms af avancen. Dette har især kunnet betale sig for de virksomheder, der har bygget og solgt huse i den periode, hvor der har været stor opgang på boligmarkedet, så bygningerne er blevet solgt med stor avance, og forskellen mellem byggeomosen og den moms, som de havde skullet afregne, hvis byggeriet var blevet opført for fremmed regning, er større.

I perioder, hvor priserne på boligmarkedet er faldende, og virksomhederne kan blive tvunget til at sælge til en lavere pris for overhovedet at komme af med huse, skal en byggevirksomhed overveje, om det bedre kan betale sig at vente med at påbegynde byggearbejdet, til grunden er solgt, så den kan opføre byggeriet for fremmed regning, fordi der så gives momsfradrag for det tab, som byggeriet kan skabe for virksomheden.

12.2. Frivillig registrering

Frivillig registrering i henhold til Momslovens § 51 kan godt være en fordel for en virksomhed, der skal i gang med en ny-/ombygning eller reparationer af en ejendom, som virksomheden har til hensigt at leje ud efterfølgende. En frivillig registrering giver mulighed for at få fradrag for den moms, der er betalt i forbindelse med køb af materialer og arbejdskraft til brug for bygge- eller reparationsarbejdet.

Det vil også være en fordel for de kommende lejere, hvis disse driver momsregistreret virksomhed, da huslejen på den måde ikke vil blive fastsat til en højere pris for at få dækket den betalte moms ved byggearbejdet, idet momsen jo er refunderet. Hvis lejerne driver momsregistreret virksomhed, så kan de fratrække momsen af huslejen på deres egen momsopgørelse, og det får derfor ikke nogen økonomisk betydning for dem, at huslejen pålægges moms. Det får dog en likviditetsmæssig betydning, idet huslejen opkræves forud, og momsen først afregnes med tilbage-

virkende kraft, så de vil være nødt til at vente med at få momsen refunderet til efter udløbet af den pågældende momsperiode.

12.3. Moms af investeringsgoder

Anskaffelse af investeringsgoder kræver, at der træder en reguleringsforpligtelse i kraft. Denne reguleringsforpligtelse vil være gældende i en periode på fem eller ti år afhængig af, hvilken type investeringsgode der er tale om.

Hvis der er tale om en bygning, som udelukkende bruges til momspligtigt formål, så er der fuldt fradrag for købsmomsen, men virksomheden skal huske på reguleringsforpligtelsen, hvis den ønsker at sælge bygningen, eller den ønsker at lade bygningen overgå til helt eller delvist momsfrit formål.

13. Summary

13.1. Introduction

In my extended essay I have chosen to work with value-added taxes, especially with build value-added taxes that are added when a company constructs a house or another building on a ground it owns.

Before I start to describe the rules, I have shortly written about when Denmark introduced the rules about value-added taxes and why.

Denmark introduced the rules in 1967 with a percentage of 10 %, and the percentage has changed from time to time. The percentage for value-added taxes in Denmark is 25 %, which is the highest percentage allowed in the European Union.

The Danish law about value-added taxes is composed in the same way as the existing directive in the European Union, because it is this directive that dictates the rules each of the member countries has to implement in their national laws.

I have written a chapter about the composition of the Danish law about value-added taxes. The law demands, that every time a delivery for a payment takes place, the value of this delivery has to be added taxes, therefore the name “value added taxes”.

The people who are under an obligation to register for value-added taxes are everyone who has an annual net turnover of at least 50,000 DKR.

When a company is registered for value-added taxes it has to make a value-added tax account that determines how much it has paid in value-added taxes for its purchases and how much it has received in value-added taxes from customers for its sales. The ingoing taxes have to be paid to the state, and the outgoing taxes can be reimbursed by the state, so the company ends up only having paid the difference between these two values.

13.2. Build value-added taxes

Denmark has chosen to implement some rules about build value-added taxes. The rules demand that every time a company is constructing a building on a building site it owns it has to pay special build value-added taxes. The distinction between if the building is constructed in a way so the company has to pay these special build value-added taxes or it is constructed in a way so the company has to pay value-added taxes in order to the normal rules about value-added taxes is a question of whether or not the company owns the building site at the time of the beginning of the construction work. If the company owns the building site it has to pay special build value-added taxes. The main difference between the two sets of rules is that build value-added taxes do not take into consideration the net profit of the building, but normal value-added taxes do.

Build value-added taxes are calculated from the net profit the company would normally get if it sold the labor and the materials used to another customer. Therefore it is actually a fictionally calculated value.

If the property is sold with a big net profit the build value-added taxes are actually cheaper than the normal value-added taxes. But if the property is sold with a loss then the normal value-added taxes can be cheaper depending on how big a loss it is.

However the company has to decide before starting the work which set of rules it wants to follow by either selling the property before beginning or wait until later to sell it.

13.3. Voluntary registration

The European directive in this area has a set of rules in Article 137 that each member country can decide for itself whether or not it wants to use in the national laws. These rules is implemented in the Danish law in a form that allows companies who wants to rent rooms to other companies to be registered to pay value-added taxes, even though rent of rooms is not something they would normally have to pay value-added taxes from. The advantage of such a voluntary registration is that the company that is voluntarily registered gets the same advantages as a company that is normally registered.

This means that the voluntarily registered company can deduct the value-added taxes from its purchases.

13.4. Capital goods

In the law about value-added taxes there is something called capital goods. These are defined as any good not normally in the company's stock and which costs more than 100,000 DKR without value-added taxes. Buildings are also defined as capital goods.

Companies that buy capital goods are allowed to deduct the value-added taxes from these if the goods are used in the normal value-added tax activity of the company. The deduction leads to a commitment to regulate the value-added taxes each year for a determined period of time. For buildings this time is 10 years from the acquisition time. If the use of the building changes within this period the company can be forced to pay back some of the deduction.

14. Litteraturliste

Her følger den litteratur, der har inspireret mig i mit arbejde med opgaven. Jeg har inddelt litteraturen i forskellige typer for at gøre det mere overskueligt.

14.1. Lovgivning og vejledninger

- Momsbekendtgørelsen
- Momsloven
- Momssystemdirektivet
- Momsvejledning 2008-4

14.2. Bøger

- Den eksterne arbejdsgruppe om Momsloven og 6. Momsdirektiv: *"Rapport om Momsloven og 6. Momsdirektiv"*, Folketingets Bibliotek, 2001
- Engsig, John m.fl.: *"Moms – energi – lønsum"*, Forlaget Thomson, 2. udgave, 2004
- Johansen, Flemming Lind: *"Moms 3 – momspligtig værdi"*, Forlaget Thomson, 2. udgave, 2006
- Johansen, Flemming Lind: *"Momssystemdirektivet"*, Forlaget Thomson, 1. udgave, 2008
- Jørgensen, Lars Loftager m.fl.: *"Momsloven med kommentarer og EU-henvisninger"*, Forlaget Thomson, 5. udgave, 2007
- Jørgensen, Lars Loftager m.fl.: *"Momspraksis"*, FSRs Forlag, 1. udgave, 1994
- Jørgensen, Morten G. & Frank Brixen: *"Moms og EU"*, Syddansk Universitet Kolding, Afhandling Cand. Merc. Aud.

- Pedersen, Susanne & Kaj Ramsløv: *"Moms ved byggearbejder med henblik på salg"*, uddrag af *"Juridiske emner ved Syddansk Universitet 2005"*, s. 231-253
- Ramsløv, Kaj Andersen: *"Øget fokus på momsretten"*, uddrag af *"Juridiske emner ved Syddansk Universitet 2003"*, s. 250-261
- Toft, Peder B.: *"Merværdiafgift vedrørende fast ejendom"* Handelshøjskolen i Århus, 1986
- TOLD-SKAT: *"Om moms – investeringsgoder"*, januar 1995
- TOLD-SKAT: *"Om moms ved frivillig registrering"* august 1996

14.3. Artikler

- Aggerholm, Maria & Søren Engers: *"Momsen"*, artikelserie i Inspi 2002
- Engers, Søren: *"Byggemoms – byggeri for egen regning"* artikel i Revisorbladet 2000, nr. 8
- Engers, Søren: *"Frivillig momsregistrering for udlejning af fast ejendom"* fra Tidsskrift for Skatter og Afgifter 11/1-1999
- Hansen, Benny Hjortkær: *"Moms – fradragsret for omkostninger i forbindelse med udlejningsejendomme"*, artikel i SR-Skat 1997, nr. 1, s. 71-74
- Hansen, Benny Hjortkær: *"Regulering af investeringsgoder..."* fra Tidsskrift for Skatter og Afgifter 6/3-1995
- Jørgensen, Lars Loftager & Lars Rasmussen: *"Momsen – før og nu"* artikel i Revisorbladet 1990, nr. 8
- Krewald, Mogens: *"Investeringsgoder og den momsmæssige regulering"*, artikel i Skattepolitisk Oversigt 2000
- SR-Skat online: *"SR.1993.0451"*
- *"TfS 2002,611"* fra Tidsskrift for Skatter og Afgifter 28/6-2002
- *"TfS 2002,157"* fra Tidsskrift for Skatter og Afgifter 15/2-2002

14.4. Domme og afgørelser

- *Afgørelse* fra Departementet *nr. 1105* fra februar 1990
- *Afgørelse* fra Styrelsen *nr. 1136* fra oktober 1990
- *SKM.2001.409.ØLR*
- *SKM 2002.392.VLRV*
- *SKM 2003.163.VLR*
- *SKM 2006.538.SR*, bindende svar fra Skatterådet
- *SKM 2006.599.SR*, bindende svar fra Skatterådet
- *SKM 2008.842.ØLR*
- *TfS 1995,66*, dom fra Østre Landsret af 12. december 1994

14.5. Hjemmesider

- <http://socialistgroup.org/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+REPORT+A6-2006-0209+0+DOC+XML+V0//DA>, d. 8. december 2008
- http://www.kromannreumert.com/cms/images/_cms/common-doc/KajAtzen-IvanIbsen.pdf, d. 8. december 2008

15. Bilag 1

15.1. Byggeri for fremmed regning:

Tekst	Beløb	Salgsmoms	Købsmoms	Ex. Moms
Arbejdsløn	-149.970,68			-149.970,68
Materialer til eget forbrug	-508.224,07		-101.644,81	-406.579,26
Fremmed arbejde	-698.529,44		-139.705,89	-558.823,55
Indtægt	1.396.463,00	279.292,60		1.117.170,40
Momsafregning		37.941,90		
Dækningsbidrag ved fremmed regning				1.796,91

15.2. Byggeri for egen regning:

Tekst	Beløb	Byggemoms	Ex. Moms
Arbejdsløn	-149.970,68		-149.970,68
Normalpris (763 timer á 240 kr./time)	-183.120,00	-45.780,00	
Materialer til eget forbrug	-508.224,07		-508.224,07
Normal avance (12 % af 406.579,26 kr.)	-48.789,51	-12.197,38	
Fremmed arbejde	-698.529,44		-698.529,44
Indtægt	1.396.463,00		1.396.463,00
Byggemoms i alt		-57.977,38	-57.977,38
Dækningsbidrag ved egen regning			-18.238,57