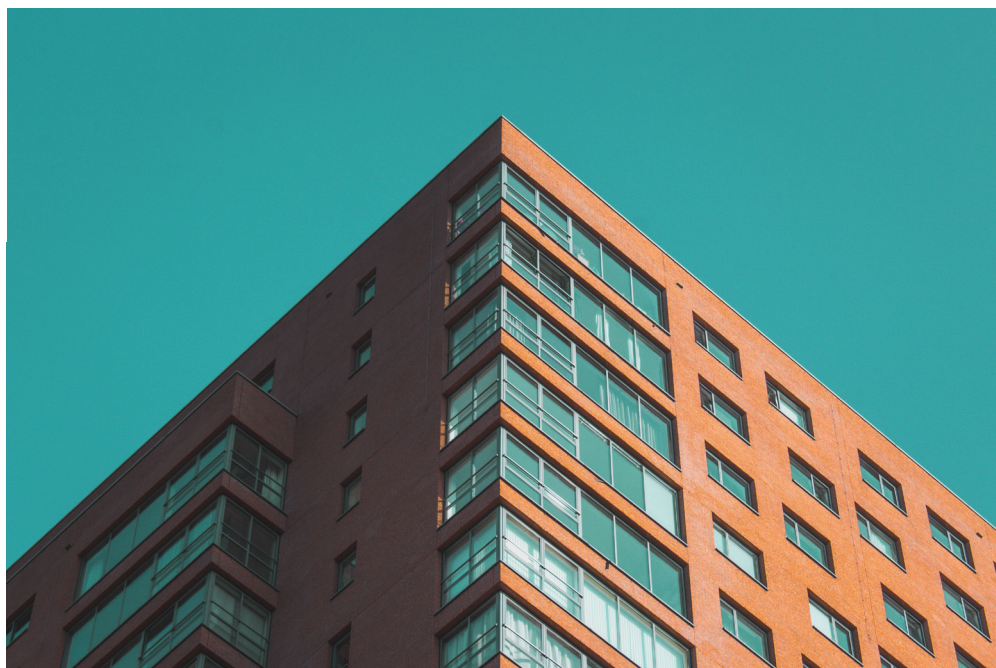


31.05.2020

MOMS PÅ FAST EJENDOM

Konsekvensen
af momslovens
ændring



Forfatter:
Trine Nhi Quach

Vejleder:
Chris Pedersen

Aalborg Universitet
Cand.Merc.Aud
Revisorkandidat



AALBORG UNIVERSITY
DENMARK

TITELBLAD

31. MAJ • 2020

Kandidatspeciale

Cand.Merc.Aud

Aalborg Universitet - 4.semester

Titel: Moms på fast ejendom- Konsekvensen af
momslovens ændring

Projektperiode: Forår 2020

Vejleder: Chris Pedersen

Forfatter: Trine Nhi Quach

Antal printet eksemplarer: 2 stk.

Antal anslag: 164.404 (68 normalsider)

Abstract (Executive Summary)

Value-added Tax Act (VAT) on real estate has since 2011 been a complicated area because of the introduction of VAT for property which applies to those businesses who have the intention of selling real estates. The practical issues on the area has resulted in different of cases where the opinions of the Danish Tax Agency and the Tax Appeals Agency seem to be in disagreement of each other. In a few cases the issues have appealed to the European Court of Justice (EU).

The purpose of this master thesis is to describe and understand the concept of VAT for real estates especially for sale and rental of properties. Furthermore it is important to understand the consequences if companies intention of selling properties changes to rental of properties which lead to the obligation for VAT is modified. Companies who have conducted wholly or partly VAT deductible for the construction of the property has to pay it back in a 10-year regulation if change in intention. According to the Danish Tax Agency the payback must be paid at once. At the end of 2019 the Danish Government decided to change the act of VAT which has led to that the application of real estate for an activity exempt from VAT has to pay the purchase of price of the goods.

Based of the analysis the consequences of changing the act of VAT for real estate has resulted that changing the intention from VAT liability sale to non VAT liability rental has to pay the purchase of price, if there has been made a wholly or partly VAT deductible for the construction of the property. Furthermore the purchase of price is going to be hard to estimate since the property could not be sold to the original price. If the purchase of price is lower than the original price, the companies have to pay a less additional revenue to the government whereas if the price is higher than the original price, they have to pay more. Therefore the companies have to consider from the start whether the purpose of the constructed property has to be sale or rental.

Indholdsfortegnelse

1.0 Indledning	4
1.1 Problemstilling	5
1.2 Afgrænsning	5
1.3 Projektstruktur/ afhandlingens opbygning	6
2.0 Den metodiske tilgang	7
2.1 Den retsdogmatiske metode	7
2.2 Afhandlingens anvendelse af metode og kilder	7
2.3 Anvendelse af retskilder	8
3.0 Grundlæggende forudsætninger for momsreglerne	9
3.1 Det fælles Europæiske momssystem	9
3.2 Det danske momssystem	10
3.3 Implementering af momssystemdirektivet	10
3.4 Momssystemets funktion	11
3.4.1 Hvad er en afgiftspligtig person?	11
3.4.2 Hvornår foreligger der en afgiftspligtig transaktion?	12
3.4.3 Forståelsen af udgående og indgående afgift	12
4.0 Fast ejendom	15
4.1 Definition på fast ejendom	15
4.1.1 EU-domstolens afgørelser	16
4.2 Momspligtig salg af fast ejendom pr. 1 januar 2011.	18
4.2.1 Byggemoms (pålægsmoms)	19
4.2.1.1 Byggeri ved egen eller fremmed regning	20
5.0 Salg af fast ejendom	22
5.1 Levering af nyopførte bygninger	22
5.1.1 5-årsreglen	23
5.1.2 2-årsreglen, interesseforbundne parter	24
5.2 Levering af væsentlig ombyggede/istandsatte bygninger	26
5.2.1 Opgørelse af væsentlig ombygning/istandsættelse bygninger	27
5.2.2 Eksempel på 25%-reglen	28
5.3 Levering af byggegrunde	31
5.3.1 Skattestyrelsens styresignal og skatteafgørelser	32
5.3.2 Resultatet af KPC-dommen	35
5.4 Sammenfatning af momspligten for salg af fast ejendom	36
6.0 Udlejning af fast ejendom	37
6.1 Afgiftsfritagelse ved udlejning af fast ejendom	37
6.2 Erhvervsmæssige udlejning af fast ejendom	38
6.3 Opsummering	40
7.0 Fradragsregler	40
7.1 Fradragsregler i forbindelse med opførelse af bygninger og salg af byggegrunde	41

7.2 Fradragsregler i forbindelse med ombygning, reparation og vedligeholdelse af fast ejendom	41
7.3 Regulering for investeringsgoder	42
7.3.1 Opgørelse af reguleringsforpligtelse	44
7.4 SKATs bindende svar	47
7.5 Hvordan anvendes fradragsregler i praksis?	48
8.0 SKAT og ændringen af momsloven	49
8.1 Nyt lovforslag, L27a	49
9.0 Analysen og sammenfatning	50
9.1 Hidtil regler for momsregulering	51
9.2 Kommende regler	53
9.3 Lovændringens betydning	55
9.4 Konsekvenser af ændringen af momsloven	60
9.0 Konklusion	63
10.0 Perspektivering - Revisors rolle	66
11.0 Bibliografi	67

1.0 Indledning

Momspligten for fast ejendom har været genstand for diskussion i en længere periode, siden indførelsen i 2011. Virksomheder i ejendomsbranchen har været udfordret på området, hvorpå det stadig er et usikkert område den dag i dag. Momspligten omfatter blandt andet salg af nyopførte bygninger, væsentlig renoverede bygninger og salg af byggegrunde, hvor der i afhandlingen redegøres for de momsmæssige forhold, der vedrører fast ejendom.

Når et momspligtigt salg af fast ejendom foretages, har virksomheden typisk foretaget fradrag for omkostninger, der er forbundet med opførelsen af bygningen. Dette fradrag skal reguleres hvis ændringen af den faste ejendom overgår fra momspligtig til momsfri aktivitet. Afhandlingen belyser hvad der sker hvis virksomheder opfører bygninger med henblik på salg, men trods salgsbestræbelserne ikke kan sælges, og i stedet udlejes. Hertil tages Folketingets nye lovændring af momsloven i betragtning, da ændret hensigt med fast ejendom nu er omfattet af udtagningsmoms. Det er derfor vigtigt, at belyse konsekvenserne ved momsændringen, eftersom det er virksomhederne der vil blive påvirket, og fordi området i forvejen er kompliceret og usikkert. Afhandlingens primære formål vil bestå af, at gøre rede for usikkerheden på området, samt undersøge hvad konsekvenserne vil blive ved ikrafttrædelse af udtagningsmoms for fast ejendom.

Udarbejdelsen af afhandlingen har foregået under nuværende situation om Covid-19. Derfor er der taget forbehold for, at situationen kan påvirke analysen og derfor inddrages krisen, som en faktor til forståelsen af hvad konsekvenserne af lovændringen kan betyde for erhvervslivet.

1.1 Problemstilling

Frem til januar 2011 har fast ejendom været momsfrataget. Indførelsen af momspligten har resulteret i en række problemstillinger på området og den momsmæssige behandling af fast ejendom er nu blevet et komplekst område, hvor der kan opstå usikkerheder og udfordringer. Mange virksomheder har prøvet, at få området besvaret ved hjælp af Skattestyrelsens juridiske vejledninger, men alligevel har det resulteret i flere anmodninger om bindende svar fra Skatterådet, hvor lang de fleste sager er blevet videregivet til Landsskatteretten. Området bliver ikke lettere af at folketinget, i starten af 2020, vedtog en ændring af momsloven. Dette har medført til, at fast ejendom nu vil blive omfattet af udtagningsmoms. Hertil findes det interessant at undersøge, hvorvidt denne ændring kan påvirke erhvervslivets salg og udlejning af fast ejendom. Området er allerede på forhånd usikkert og det er derfor relevant, at undersøge om den nye ændring vil komplicere nuværende momsregler på området. Endvidere bliver der, i afhandlingen, fokuseret på forståelsen af de momsmæssige forhold der vedrører fast ejendom, hvilket resulterer i nedenstående problemstilling:

Hvilken betydning får den seneste ændring af momslovgivning for erhvervslivets salg og udlejning af fast ejendom, specifikt med udgangspunkt i lovforslaget L27a?

1.2 Afgrænsning

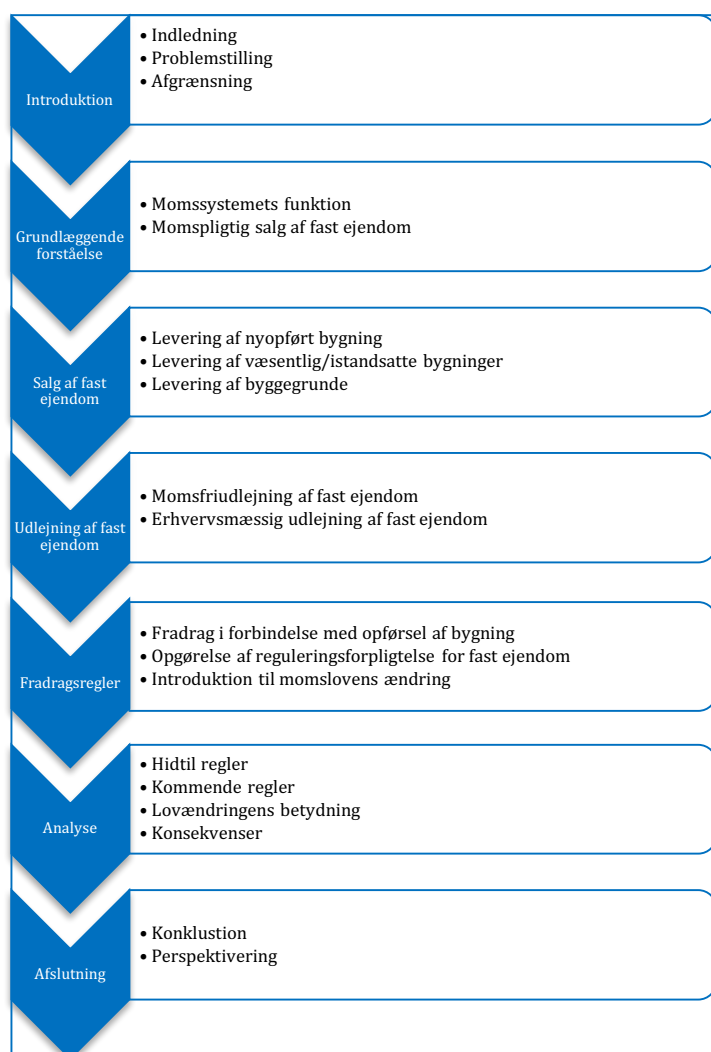
Afhandlingen tager udgangspunkt i fast ejendom og eftersom emnet er et bredt område, skal der afgrænses til og fra emner, som ikke findes relevant til besvarelsen samt udarbejdelsen af problemstillingen. Der vil primært blive fokuseret på erhvervsmæssig behandling af salg og udlejning af fast ejendom, hvortil privat salg og udlejning udelukkes. Til forståelsen af momsbegrebet og dens funktion fokuseres der på de vigtigste elementer, såsom hvornår man er omfattet af momsloven og hvornår der foreligger en transaktion. Endvidere bliver der, i afhandlingen, beskrevet om byggemoms, hvortil det findes irrelevant, at inddrage byggeri for egen regning, dog nævnes begrebet kort for at få en grundlæggende forståelse for opførte bygninger. Yderligere afgrænses der fra at opgøre byggemomsberegninger, da dette ikke er formålet med afhandlingen.

Behandlingen af fradragsretten afgrænses til helt eller delvis opnået fradrag ved salg af fast ejendom. Der vil være en kort forklaring af fradrag, men dog afgrænses der fra fradrag, som ikke findes relevant for afhandlingens fokusområde.

I afhandlingen inddrages forskellige nationale afgørelser samt EU-afgørelser der har til formål at underbygge forståelsen af fast ejendom og retspraksis. Der vil derfor ikke foretages en udtømmende analyse af afgørelserne. Endvidere er formålet med afhandlingen, at undersøge de momæssige problemstillinger inden for fast ejendom, der kan opstå ved lovændringens ikrafttrædelse i Danmark. Derfor afgrænses der fra at undersøge de momsmæssige problemstillinger og leverancer af fast ejendom der findes uden for Danmark.

Til forståelsen af momslovens ændringer, fokuseres der kun på den del af lovændringen der omhandler moms for fast ejendom. Resultatet af momslovens ændringer vil medføre til, at fast ejendom bliver omfattet af reglerne for udtagningsmoms. Eftersom fast ejendom bliver omfattet af udtagningsmoms, vil begrebet kort blive redegjort for forståelsen af analysen. Dertil afgrænses der til udtagning af investeringsgoder.

1.3 Projektstruktur/ afhandlingens opbygning



Til venstre ses et skema som påviser afhandlingens overordnet opbygning. Skemaet har til formål at skabe et overblik over afhandlingens vigtigste punkter.

2.0 Den metodiske tilgang

Til besvarelsen af afhandlingens problemformulering tages der udgangspunkt i den retsdogmatiske metode. Metoden danner rammer for forståelsen af, hvordan de vigtigste retskilder anvendes til besvarelsen af problemet. Afhandlingen er baseret på domme og afgørelser for at få en forståelse af, hvordan retspraksis fungerer. Der opstilles derfor ingen hypoteser i afhandlingen, men der prognosticeres hvordan fremtidige love vil påvirke momsområdet på fast ejendom.

Eftersom afhandlingens hovedemner er salg og udlejning af fast ejendom, er det relevant at behandle de vigtigste kilder, der er essentiel til besvarelsen af problemformuleringen.

2.1 Den retsdogmatiske metode

I afhandlingen anvendes den retsdogmatiske metode. Retsdogmatikken tager udgangspunkt i, hvordan konkrete juridiske problemstillinger kan løses ved, at benytte retskilder og undersøge, hvad der er gældende ret og hvorfor den gældende ret eksisterer som den gør (Nielsen, Tvarnø, 2014, s. 34). Metoden har til formål, at beskrive og analysere gældende ret og retter sig ikke efter at finde en løsning, men derimod en forståelse for, hvordan praksis bliver udøvet. I de fleste tilfælde er teoretikeren og praktikerens metodiske udgangspunkt ens, men dog er der visse forskelle. Praktikerens metodiske tilgang betegnes oftest som *Den juridiske tilgang*, hvor der skal træffes beslutninger på konkrete problemstillinger i det praktiske, hvorimod den retsdogmatiske metode beskæftiger sig med at klarlægge gældende ret og retter sig ikke efter en løsning, men derimod retstilstanden for et givent område. Et kendetegn for den retsdogmatiske metode er, at teoretikeren og praktikerens virke er forskellige fra hinanden. Derfor har den retsdogmatiske metode til formål at analysere og beskrive retsreglerne på et område, hvor der ikke skal løses en konkret problemstilling, men undersøge hvorvidt teorien og retspraksis er i overensstemmelse. Særligt for den retsdogmatiske metode er, at metoden er i samspil med rettens praktiske anvendelse (Hansen, 2018, s. 223).

2.2 Afhandlingens anvendelse af metode og kilder

Til besvarelsen af problemformulering benyttes den retsdogmatiske metode frem for den juridiske metode. Selvom begge metoder har ligheder med hinanden, anvendes den retsdogmatiske metode, da formålet med afhandlingen er at beskrive og analysere gældende ret inden for salg og udlejning af fast ejendom. Retsreglerne på området skal bidrage til en

forståelse for, hvilke regler der er relevante, når virksomheder vil sælge eller udleje fast ejendom. Det er vigtigt at identificere hvilket område inden for fast ejendom der sættes i fokus, og hvilke retskilder der benyttes for at få en dybere forståelse for, hvad der er gældende ret. Der vil primært være fokus på, hvad levering og udlejning af fast ejendom indebærer, og hvilken betydning fast ejendom får af det nye lovforslag. Afhandlingens formål er, at belyse den retlige og praktiske tvivl mellem erhvervslivet og SKAT. Tvivlen mellem de to parter vil blive belyst gennem brugen af relevante afgørelser og afsagte domme. Afgørelserne anvendes for at underbygge, hvordan gældende ret anvendes i Danmark. Derfor anvendes metoden til at analysere og beskrive retsreglerne inden for salg og udlejning af fast ejendom. Reglerne iagttages og herefter opnås et overblik over hvordan praksis fungerer. Endvidere er det vigtigt, at analysere momslovens ændring og dens betydning for erhvervslivet.

2.3 Anvendelse af retskilder

Retskilder defineres som faktorer, der øver indflydelse på de retsanvendelige myndigheder såsom domstolene. Det er domstolenes opgave at afgøre hvad der er gældende ret, hvortil retskilderne giver en forståelse for, hvordan praksis realiseres. Afhandlingens primære retskilder består af momsloven og momssystemdirektivet, hvorimod de sekundære kilder består af EU-domstolens afgørelse samt nationale afgørelser der er en fortolkning af de primære kilder (Iversen, Petersen, 2012, s. 39). De sekundære kilder vil bestå af nationale afgørelser fra domstolen og Landsskatteretten samt SKATs juridiske vejledninger. Yderligere anvendes administrativ praksis såsom praksis fra SKAT, Skatterådet og Landsskatteretten. Det er vigtigt, at understrege, at styresignalerne er baseret på, hvordan SKAT fortolker reglerne og hvordan de fastlægger gældende praksis inden for fast ejendom (SKM.2012.280.SKAT). Det vil sige, at afgørelser fra Skatterådet anses som værende en del af retspraksis, men viderestilles afgørelserne til Landsskatteretten eller EU-domstolen, skal SKAT rette sig efter deres afgørelser, eftersom deres afgørelser har større retskildeværdi.

I afhandlingen anvendes *Den juridiske vejledning* som er udarbejdet af SKAT. Det skal pointeres, at vejledningen er en opfattelse af deres praksis og har samme retlig status, cirkulære, som et styresignal. Den juridiske vejledning benyttes i afhandlingen til at underbygge og sikre, at anvendelsen af momsreglerne sker korrekt. Vejledningen har til formål, at fastlægge gældende praksis som borgere og virksomheder kan støtte ret heraf. Indholdet i den juridiske vejledning er bindende for Skatteforvaltningens medarbejdere medmindre vejledningen ikke er i overensstemmelse med højere rangerende retskilder såsom EU-forordninger, lovgivning

m.m. Vejledningen er indført for, at markere vigtigheden af lovfortolkninger og hvordan det skal praktiseres (Michelsen, m.fl., s. 105). Derfor vil der i afhandlingen gøres brug af vejledningen for, at få en forståelse for reglerne og deres virkning inden for fast ejendom. Yderligere vil der blive anvendt EUs momssystemdirektiv, bekendtgørelser og supplerende kilder, såsom bøger og artikler for at underbygge, hvordan reglerne skal forstås og håndteres. Ved anvendelserne af disse kilder skal der tages højde for, at artikler m.m. kan have en subjektiv fortolkning af loven og derfor skal kilderne vurderes hensigtsmæssigt til besvarelsen af problemstillingen.

3.0 Grundlæggende forudsætninger for momsreglerne

Handel med fast ejendom kan være kompliceret både ved salg og udlejning, og det er derfor vigtig, at have kendskab til momsreglerne og hvordan det fastlægges på fast ejendom. I følgende afsnit vil der blive introduceret til momssystemet og dens lovgivning. Afsnittet har til formål at give en forståelse for, hvordan momsens oprindelse opstod og hvordan den er blevet ændret gennem tiden og frem til nuværende lovgivning. Det skal bemærkes, at det sproglige udtryk for moms er afgift, og det vil fremstå i lovgivningen og i formelle kontekster, men igennem hele afhandlingen vil der gøres brug af moms som betegnelse for afgift, da det i almindelighed anvendes til daglig tale.

3.1 Det fælles Europæiske momssystem

I 1957 indgik seks lande, som bestod af Belgien, Frankrig, Italien, Luxembourg, Holland og Tyskland, om at oprette Det Europæiske Økonomiske Fællesskab (EF), hvilket vi i dag kalder for den Europæiske Union. Formålet med fællesskabet var, at skabe integration og økonomisk vækst gennem handel, samt forsamle de seks lande for, at opnå bedre politisk tæthed. Fællesmarkedet, som blev skabt, skulle sikre at der var fri bevægelse af vare, personer, tjenesteydelser og kapital. I 1967 blev det første og andet momsdirektiv oprettet og senere hen blev der besluttet, i en rådsafgørelse i 1970, at alle medlemslandenes finansielle bidrag til fællesskabet skulle bestå af en andel af beregningsgrundlaget for moms. Dette skulle gennemføres retfærdigt og det var derfor nødvendigt, at harmonisere grundlaget, herunder bestemmelserne for momspligten og momsfritagelsen. Harmoniseringen sker gennem EU direktiver og visse tilfælde gennem forordninger (Engsig, 2014, s. 21).

I 1977 blev rådets beslutning om, at gennemføre harmonisering realiseret ved det 6. momsdirektiv. Dette resulterede i, at momspligtige områder blev udvidet med en generel

momspligt for tjenesteydelser, men ligeledes indeholdte momsdirektivet en række midlertidige undtagelser for enkelte medlemslande (Den juridiske vejledning, 2020, D.A.1.A). I 1993 indførte EF et indre marked som skulle sikre, at virksomhederne havde fri bevægelse for varer, i de enkelte medlemslande. Efterfølgende blev direktivet udvidet ved en indarbejdning af EF's overgangsdirektiv og 1. forenklingdirektiv, som efterfølgende blev betegnet som det konsoliderede momssystemdirektiv (MSD), hvilket blev vedtaget i 2006. Løbende bliver der foretaget justeringer som stadig har til formål, at harmonisere medlemslandene og begrænse momssvig (Engsig, 2014, s. 21).

3.2 Det danske momssystem

I 1962 indførte Danmark, for første gang, en omsætningsafgift (oms) som senere hen bortfaldt og blev afløst af en meromsætningsafgift, hvilket vi i dag kalder for moms. Lovforslaget om indførelsen af merværdiafgiften var på baggrund af Finansministeriets udvalgsarbejde, som resulterede i en betænkning om forbrugsbeskatning. Danmark indførte i 1967, som et af de første lande, en generel merværdiafgift i alle omsætningsled (Thygesen, 2015, s. 11).

I 1973 blev Danmark medlem af det Europæiske Økonomiske Fællesskab. Efter vedtagelsen af det 6. momsdirektiv blev den danske momslov ændret, som resulterede i en udvidelse af, hvilke transaktioner der blev anset for momspligtigt. Det 6. momsdirektiv er først gældende og er en del af den nationale ret, når de selvstændigt er blevet gennemført i det pågældende land. I Danmark blev direktivet implementeret i lovgivningen. Etableringen af EFs indre marked medførte til det 6. momsdirektiv, hvortil den danske momslov havde et behov for en revurdering af den danske lov, da systematikken og terminologien var forskellige fra direktivet. Der blev i 1994 foretaget en revision af momsloven med henblik på at sørge for, at loven er i overensstemmelse med implementeringen af direktivet. Efterfølgende er der foretaget ændringer i momsloven for, at sikre overensstemmelsen samtidig med at begrænse momssvig (Engsig, 2014 s. 23, Thygesen, 2015, s. 13). I afhandlingen anvendes den nyeste ændring af momsloven fra 2019.

3.3 Implementering af momssystemdirektivet

I Danmark indføres direktiverne i dansk ret. De fleste bestemmelser i momsloven er i overensstemmelse med bestemmelsen i direktivet, og de er derfor direkte anvendelig. Medlemslandene i EU har pligt til direktivkonform fortolkning, hvilket betyder, at momsloven

skal fortolkes i overensstemmelse med direktivets formål (Thygesen, 2015, s. 16). Følgende punkter skal overholdes:

1. *For at myndigheder kan opkræve moms, skal der være hjemmel i den danske momslov.*
2. *En virksomhed kan påberåbe sig rettigheder fra EU-direktiver, uanset om disse er implementeret i den danske momslov eller ej. Under forudsætning af, at direktivbestemmelsen er direkte anvendelig.*
3. *I alle situationer skal den danske momslov fortolkes i lyset af EU-retten. Således skal national ret tolkes, så direktivets og EU-rettens formål opnås (Thygesen, 2015, s. 16).*

Ovenstående punkter understreger forholdet mellem EU-retten og den danske momslov. Derudover skal der gøres opmærksom på, at hvis den danske momslovgivning er for lempelig i forhold til momssystemdirektivet, kan det resultere i, at borgere og virksomheder påberåber sig den mest fordelagtig rettighed, hvilket i dette tilfælde vil være den danske momslov, hvorimod hvis den danske momslovgivning er for restriktivt i forhold til momssystemdirektivet kan borgere og virksomhederne som udgangspunkt kræve for meget indbetalt moms tilbage (Engsig, 2014, s.3). Det er derfor vigtigt, at momssystemdirektivet løbende indarbejdes i den danske momslov for at sikre harmoniseringen.

3.4 Momssystemets funktion

Momssystemet kan være indviklet, da det hviler på et antal af grundlæggende principper og karakteristika. Det er dog vigtigt, at få et indblik i de grundlæggende principper for at forstå, hvordan momssystemet fungerer. I det følgende vil der blive redegjort for de vigtigste elementer inden for momssystemet.

3.4.1 Hvad er en afgiftspligtig person?

I afhandlingen tages der udgangspunkt i virksomheders salg og udlejning af fast ejendom. I momslovens §3, stk. 1 er en afgiftspligtig person enten en juridisk eller fysisk person, der driver selvstændig økonomisk virksomhed. Ved juridisk person, skal dette forstås som enhver tænkelig organisationsform, som eksempelvis kan bestå af et aktieselskab eller et anpartsselskab, hvorimod defineres en fysisk person som et personligt ejede enkeltmandsvirksomhed. Begrebet *selvstændig økonomisk virksomhed* gælder for alle former for virksomheder som producent, handlende eller tjenesteyder. I momssystemdirektivets artikel

9, defineres begrebet yderligere som udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik, at opnå indtægter af en vis varighed (Engsig, m.fl. 2014, s. 37). Eftersom virksomheden udøves selvstændigt, er lønmodtagere og andre personer ikke omfattet af momsreglerne. Dette skyldes, at lønmodtager opnår vederlag ved personlig arbejde i tjenesteforhold og de er derfor forpligtet over for deres arbejdsgiver. Det er derfor arbejdsgiverens ansvar, at sørge for, at der er et retlig forhold mellem de to parter med hensyn til arbejds- og aflønningsvilkår, jf. MSDs artikel 10.

3.4.2 Hvornår foreligger der en afgiftspligtig transaktion?

I forrige afsnit blev der redegjort for afgiftspligtige personer som er omfattet af momsloven. De afgiftspligtige personer skal betale afgift af varer og ydelser som leveres mod vederlag i landet jf. momslovens §4, stk. 1. Ved levering af en vare overgår retten som ejer af et materielt gode til en anden. Det vil sige, at der skal være tale om en gennemførelse af afgiftspligtige transaktioner før der skal betales afgift af varen eller ydelser. Dog er der undtagelser for varer og ydelser, der er fritaget for afgift, hvilket er oplyst i ML §13. Der foreligger en leverance (salg) ved:

1. Levering af vare eller ydelse
2. Levering, der sker mod vederlag
3. Levering, der sker i landet
4. Levering, der foretages af en afgiftspligtig person (Engsig, m.fl., 2014, s. 47).

Det er en betingelse, at ovenstående leveringer foretages af en afgiftspligtig person, før der kan foreligge en afgiftspligtig transaktion. Udgangspunktet for afgiftspligtig transaktion er, at det som hovedregel skal omfatte levering af varer og ydelser mod vederlag. De fleste tilfælde skal der betales moms af levering af varer og ydelser, hvis leverancen er foretaget i Danmark eller hvis leverancen erhverves fra et EU-land eller importeres til Danmark (ibid, s. 49-51).

3.4.3 Forståelsen af udgående og indgående afgift

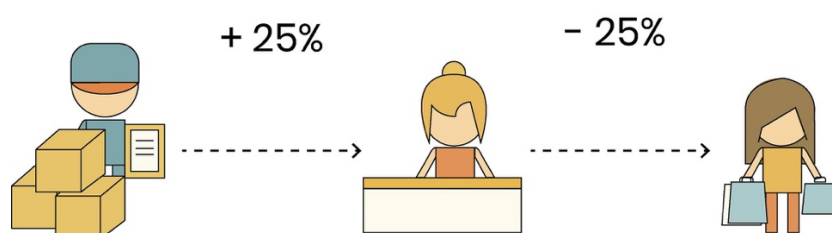
En del af momssystemets funktioner er *udgående* og *indgående* afgifter, hvilket også betegnes som salg- og købsmoms. Afgifterne udgør 25% af afgiftsgrundlaget i Danmark. Den *udgående afgift* er virksomheders omsætning af varer og tjenesteydelser som angives til staten. Dette er fastlagt i ML §56, stk. 2, som virksomhedens leverancer, erhvervelse fra andre EU-lande,

indførsel af varer fra tredjeland mv. Ved varer og tjenesteydelser som anvendes i virksomheden, kan afgiften som udgangspunkt fradrages, da det er indkøb til virksomhedens brug (Engsig, m.fl., 2014, s. 115).

Den *indgående afgift* defineres i ML §56, stk. 3 som værende afgiften på virksomhedens fradragsberettiget indkøb efter momslovens kapitel 9. Reglerne i kapitel 9 er reguleret efter momssystemdirektivets artikel 167-192. Virksomheder kan, efter ML §37, stk 2 fradrage for afgifter, såsom afgifter af varer og ydelser, der er leveret til virksomheden, afgift til virksomhedens erhvervelse af varer fra andre EU-lande m.fl. Ved fradragsretten skelnes der mellem indkøb med fuld, delvis og uden fradragsret. Fradraget bedømmes enkeltvis for hver vare og ydelse som anskaffes af virksomheden. Ved fuld fradragsret kan virksomhed få fradrag for varer og ydelser leveret til virksomheden, for eksempel varer til videresalg, varer til brug ved udførsel af momspligtige ydelser m.fl. Ved delvis fradragsret anvendes de varer og ydelser som virksomheden har fået leveret til blandet erhvervsmæssige formål, hvilket betyder, at indkøbene benyttes til både momspligtige og momsfrie aktiviteter. Derved kan virksomheden få fradrag for den del af afgiften der anvendes erhvervsmæssigt. Ved indkøb til udelukkende privat brug er der ingen fradragsret, da dette ikke indgår i virksomhedens erhvervsmæssige aktiviteter. Derudover er der ingen fradragsret for varer og ydelser der er omfattet af ML §13.

Opgørelsen af afgiftstilsvaret (momstilsvaret) er differencen mellem den udgående og indgående afgift. Tidspunktet for, hvornår afgiftspligten skal henføres afhænger af hvornår en given leverance er indtrådt. Den periodemæssige opgørelse af udgående og indgående afgift, afhænger af hvor stor værdien af virksomhedens samlede leverancer. Hvis denne overstiger kr. 50 mio. årligt, vil der blive påkrævet, at der skal aflægges afgiftstilsvaret hver kalendermåned. Overstiger den samlede leverance årligt kr. 5 mio. men udgør maksimalt kr. 50 mio. skal der aflægges afgiftstilsvaret kvartalsvis (Den juridiske vejledning, 2020, A.B.4.2.1.2)

Figur 1: Illustration af udgående og indgående afgift



Kilde: Selvkonstrueret i samarbejde med Astrid Skovsgaard Bjerg (2020)

I ovenstående figur illustreres processen for, hvordan udgående, indgående afgift samt afgiftstilsvaret opgøres. Første led i processen består af den første afgiftspligtig person, i form af en underleverandør der fragter varer til den næste afgiftspligtige person. Eksemplet viser, hvordan der skal afregnes ud- og indgående afgift. Hos underleverandøren skabes der en merværdi på kr. 1.000, hvor der tillægges udgående afgift på kr. 250 til salgsprisen, svarende til 25%. Underleverandøren sælger varen videre til den næste afgiftspligtige person inklusiv moms. Den anden afgiftspligtige person har en salgspris på kr. 2.000 ekskl. afgift, hvor personen har købt varen for kr. 1.250 fra sidste led. Da der både er udgående og indgående afgift, kan afgiftstilsvaret beregnes:

Udgående afgift: 500

Indgående afgift: 250

Afgiftstilsvaret: 250

I sidste led har vi forbrugeren, som betaler for varen på kr. 2.500 inkl. afgift. Underleverandøren i første led har foretaget fradrag for indgående afgift, mens udgående afgift betales af den næste afgiftspligtige person i næste led. De afgiftspligtige personer bliver ikke belastet af merværdiafgiften, eftersom der er fradragsret for indgående afgift, mens udgående afgift betales af næste led. Det betyder, at afgiften, igennem hele processen, forbliver neutral indtil det sidste led, altså forbrugeren, som betaler den samlede beskatning fra de to første led (Thygesen, 2015, s. 20). Forbrugeren betaler derfor kr. 2.000 for varen og kr. 500 i merværdiafgift. Hele processen for beregningen af afgiftstilsvaret er illustreret i nedenstående figur:

Figur 2: Afgiftsprocess



Kilde: Selvkonstrueret i samarbejde med Astrid S. Bjerg, inspireret af Thygesen (2015)

4.0 Fast ejendom

I tidligere afsnit blev der forklaret hvad moms indebærer og hvornår man er omfattet af momspligten. I følgende afsnit vil der blive fokuseret på definitionen af fast ejendom. I dansk lovgivning er definitionen af fast ejendom ikke fastlagt, og derfor tages der udgangspunkt i EUs afgørelser og SKATs juridiske vejledninger for, at få en forståelse for, hvad det betyder når det sproglige udtryk af fast ejendom anvendes. Endvidere bliver indførelsen af momsplichtig salg forklaret samt byggemoms, som senere skal anvendes til at få en forståelse for, hvornår bygninger der er væsentlig ombyggede kan anses som værende ny.

4.1 Definition på fast ejendom

I EU har der, frem til d. 1 januar 2017, været forskellige definitioner af hvad fast ejendom består af. I Danmark har SKATs juridiske vejledning 2016 defineret fast ejendom, men efter 2017 er der blevet fastlagt en fælles retlig definition for alle EU-lande, som er blevet implementeret i momsforordningens artikel 13b ved gennemførelsesforordningen (EU) nr. 1042/2013, artikel 1 nr. 2, litra a. Definitionen sikrer, at fast ejendom bliver tolket ensartet i hele Europa (Pedersen, 2019, s. 11). Ifølge denne forordning er fast ejendom defineret således:

1. *Enhver specifik del af jorden, på eller under jordoverfladen, som kan ejes eller besiddes.*
2. *Enhver bygning eller ethvert bygningsværk, der er fastgjort til eller i jorden, over eller under havoverfladen, og som ikke let kan demonteres eller flyttes.*
3. *Ethvert element, der er installeret og som udgør en integrerende del af en bygning eller et bygningsværk, uden hvilket den pågældende bygning eller det pågældende bygningsværk er ufuldstændig(t), f.eks. døre, vinduer, tage, trapper og elevatorer.*
4. *Ethvert element, udstyr eller maskine, der permanent er installeret i en bygning eller et bygningsværk, og som ikke kan flyttes, uden at bygningen eller bygningsværket ødelægges eller ændres (EU, nr. 1042/2013).*

Denne definition af fast ejendom anvendes til en generel forståelse af, hvad fast ejendom indebærer. Det fastslås ud fra definitionen, at begrebet fast ejendom skal kunne ejes eller sælges til tredjemand, og at der er tale om bygninger der er fastgjort til jorden og ikke kan flyttes. Det vil sige, at definitionen omfatter goder og aktiver som anses for at være fast ejendom. Udstyr

der er permanent er installeret i bygningen er omfattet af begrebet fast ejendom (Pedersen, 2019, s.11).

Enhver specifik del af jorden består af, at den faste ejendom skal være identificerede eller identificerbare jordarealer som kan ejes. Ordet “jorden” skal forstås bredt, blandt andet som alt det der befinder sig på jordoverfladen og alt under. Derudover omfatter begrebet yderligere ethvert grundstykke, som er dækket med vand (Den juridiske vejledning, 2020, D.A.5.9.2.2.1).

Der kan opstå tvivl for, hvornår der foreligger fast ejendom og hvad der karakteriserer fast ejendom. I det følgende afsnit vil der være en udtømmende fortolkning af afgørelser fra EU-domstolen, som fremhæver kriterierne for, hvornår der er tale om fast ejendom.

4.1.1 EU-domstolens afgørelser

Afgørelser fra EU-domstolen har fastlagt retningslinjer for, hvornår der foreligger fast ejendom. I sagen C-315/00 udlejede Rudolf Maierhofer beboelsesbygninger til den tyske delstaten Bayern med henblik på midlertidig indlogering af asylansøgere. Her var der opstået tvivl om, hvorvidt boligerne der er anvendt til udlejning kunne karakteriseres som fast ejendom. De opførte bygninger bestod af en en- og to-etages bygning af præfabrikerede elementer. De var opført på et betonfundament i jorden og stod på betonsokler. Yderligere var væggene fremstillet af plader, der var fastgjort til fundamentet med bolte. Både gulve og vægge i badeværelser, toiletter og køkkener var dækket med fliser, og bygningerne kunne demonteres til enhver tid af otte personer i løbet af 10 dage og genanvendes (C-315/00, præmis 13). Endvidere blev der indgået et 5-årigt lejeaftale mellem Maierhof og lejer, hvor lejeren havde disponeret over boligerne.

Ved opførsel af bygningerne i 1992 havde Maierhofer ikke fradraget for indgående moms, og i årene 1993 og 1995 havde han ligeledes ikke opkrævet udgående moms ved udlejningen. Maierhofer havde udset bygningerne som værende udlejningsboliger og anset dem som momsfri udlejning, mens den tyske myndighed med henvisning til tysk civilret, efterfølgende fandt udlejning værende momspligtig, da der ikke var tale om fast ejendom. Den tyske myndighed valgte, at beskatte Maierhofer med den begrundelse af, at udlejningen ikke var af fast ejendom, men alene bygninger som ikke reelt var en del af fast ejendom. Ifølge tysk myndighed er:

“...udlejning af bygninger fremstillet af præfabrikerede elementer, som alene er forbundet med jorden med henblik på et midlertidig formål, ikke er udlejning af fast ejendom... (C-315/00, præmis 21).

Tysk myndighed understreger, at det derfor er udelukket fra fritagelsen for moms, som er gældende for udlejning af fast ejendom i Tyskland. EU-domstolen bemærker, at sagen omhandlede bygninger som ikke var let flytbart, da de var fastsat på betonsokler. EU-domstolen afviser tysk myndigheders argumenter og fastslår at udlejningen af bygningen anses som fast ejendom, hvilket er i overensstemmelse med EU's 6. momsdirektiv artikel 13b, punkt b.

En anden afgørelse fra EU-domstolen er sagen C-428/02 om Marselisborg Lystbådehavn, hvor der var opstået tvivl om, hvorvidt udlejning af bådepladser på vand og liggepladser på land var omfattet af udlejning af fast ejendom. Udlejningen af bådpladserne kunne udlejes for et år, månedsbasis eller en kortere periode, dvs. en eller flere dage. Told og Skatteregion Århus fandt denne aktivitet som momspligtig, og ved Landsskatteretten i 2000 blev det afgjort, at udlejning af bådepladserne ikke var omfattet af momsfritagelsen i ML §13, stk. 1 nr. 8, fordi det netop ikke kunne karakteriseres som udlejning af fast ejendom. Landsskatterettens argumenter var, at bådindehaveren ikke udlejede et afgrænset og identificerbart areal, eller som en del af fast ejendom, da de havde anset, at det kun var brugsretten til at få placeret sin båd på en plads i et havneområde (C-428/02, præmis 16). Afgørelsen blev videresendt til EU-domstolen der fremhæver at EU's 6. momsdirektivs artikel 13b, punkt b, ikke indeholder en definition af begrebet *udlejning af fast ejendom*. Domstolen understreger, at fritagelsen i momsdirektivet er selvstændige fællesskabsretlige begreber, hvilket vil sige, at begrebet er en fælles definition for alle EU-medlemslande. Domstolen understreger yderligere, at der tillægges moms på varer og ydelser, der udføres mod vederlag af en momspligtig person. I og med at udlejeren er en momspligtig person og mod vederlag overgiver retten til anvendelse af ejendommen til lejeren, fastslår domstolen at forholdet falder under definitionen af fast ejendom. Dette skyldes, at ejendomsretten af bådpladsen kan overdrages.

I ovennævnte afgørelser skal der lægges vægt på, hvorledes begrebet fast ejendom skal forstås i sammenhæng med anden lovgivning. Dette betyder, at såfremt der er opstået tvivl om hvorvidt en bestemmelse i lovgivningen skal fortolkes, har det været nødvendigt at inddrage EU-

domstolen i form af assistance for, hvordan fast ejendom skal fortolkes. Eksempelvis i sagen om Maierhofer er det vigtigt, at understrege, at begrebet skal fortolkes i overensstemmelse med tysk civilret, hvor bygninger der er forbundet med grund og jord ikke henregnes som fast ejendom. Domstolen afviser denne påstand og understreger, at EU's 6. momsdirektiv er en fællesretlig begreb inden for merværdiafgift, og der skal derfor underlægges en fælles definition. Det vil sige, at det ikke kun er nok, at nøjes med den tyske civilret og dens givne fortolkning, men der skal tages højde for, hvad der karakteriseres som fast ejendom, såsom at bygningen ikke let er flytbart. Endvidere understreger domstolen ved sagen om Marselisborg Lystbådehavn, at fast ejendom ikke nødvendigvis skal være en bygning, men at det også kan være et areal der kan ejes eller besiddes og overdrages til en tredjemand. Definitionen af fast ejendom skal derfor forstås bredt og afhænger af flere kriterier end bare en bygning.

4.2 Momspligtig salg af fast ejendom pr. 1 januar 2011.

I den danske momslovgivning er salg af fast ejendom blevet momspligtig efter indførslen af lovgivningen tilbage i 2011. Reglen gælder, som udgangspunkt, for levering af fast ejendom, hvis leveringen er i form af en ny bygning eller en ny bygning med tilhørende jord. Momspligten gælder yderligere ved levering af en byggegrund, uanset om den er byggemodnet og særskilt levering af en bebygget grund, jf. ML §13, stk. 1, nr. 9. Dette betyder, at virksomheder der opfører nye bygninger er, efter momsloven, momspligtige. Virksomheder der har ejendomme som er opført før 2011 er omfattet af den gamle regel om momsfritagelse, hvorimod hvis den gamle bygning foretager til- og ombygningsarbejde, vil salget af disse efter 2011 være momspligtig afhængig hvornår støbning af fundamentet foretages, hvilket bliver uddybet i afsnit 5.2.

Da momsloven er en implementering af EUs momssystemdirektiv, er momspligten af fast ejendom desuden defineret i direktivets artikel 12. Det skal således forstås, at salg af en bygning eller en ny bygning med tilhørende jord, udgør en fuld momspligtig transaktion. Derudover gælder momspligten desuden levering af byggegrund, jf. MSD artikel 12. I afhandlingen vil der blive redegjort for momspligten af:

- Levering af nyopførte bygninger
- Levering af væsentlig ombyggede/istandsatte bygninger
- Levering af byggegrunde (Pedersen m.fl., 2016, s. 32).

Yderligere vil der i afhandlingen fokuseres på udlejning af fast ejendom, da dette er momsfri aktivitet jf. ML §13, stk. 8. Denne fritagelse findes i momssystemdirektivets artikel 135, stk. 1 litra l. Da afhandlingens fokusområde er salg og udlejning, er det vigtigt, at forstå, at salg af fast ejendom er momspligtig hvorimod udlejning af fast ejendom er momsfritaget. Begge regler er både implementeret i dansk momslovgivning og EUs momssystemdirektiv, hvilket er i overensstemmelse med den generelle forståelse af harmoniseringen af medlemslandene, som tidligere er nævnt i afsnit 3.1.

I de kommende afsnit heraf, vil der blive redegjort for, hvad der forstås ved levering af nyopførte bygninger, væsentlig ombyggede/istandsatte bygninger og byggegrunde, idet momspligten er pålagt disse. Det er dog et krav, at forstå hvad byggemoms indebærer før der tages stilling til levering af væsentlig ombyggede/istandsatte bygninger. Derfor vil der kort blive redegjort for, hvad bygge moms indebærer i næste afsnit, og hvordan det skal ses i sammenhæng med levering af ombyggede bygninger.

4.2.1 Byggemoms (pålægsmoms)

Byggemoms er det eneste område i momslovgivning som ikke har ændret sig siden dens opståen tilbage i 1967. Byggemoms, også kaldes for pålægsmoms, er en momsbelastning af det arbejde, der er udført af virksomhedens egne medarbejdere og virksomhedens indehaver. Formålet med byggemomsen er at sikre byggebranchen en konkurrencemæssig ligestilling i erhvervet, således at virksomheder der helt eller delvis er momsfri ikke kan opnå momsmæssige fordele ved ansættelse af egne håndværkere. I dag opnås dette gennem kommunale/regionale momsrefusionsordninger (Pedersen, 2019, s. 55). Det betyder desuden, at bygningshåndværkerne kunne udføre arbejde for sig selv momsfrit og på lige fod med andre. På trods af at arbejde for sig selv er momsfrit, skal værdien af eget arbejde ved byggeri fortsat være momspligtig, hvis bygningen opføres med henblik på salg (Den juridiske vejledning, D.A.21.3.4.3.1).

Reglerne for byggemoms findes i ML §§6 og 7 samt momssystemdirektivets artikel 27. ML §6 gælder for momspligtige personer, 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 moderniseringssarbejde med henblik på salg eller udlejning (Pedersen, 2019, s. 55). Derudover skal det gøres opmærksom på, at reparations- og vedligeholdelsesarbejde sidestilles med ombygningsarbejde og moderniseringsarbejde ved en årlig samlet momspligtig værdi af mere end kr. 100.000. Momslovens §7 omfatter samme

byggedelser som i §6, men hertil er forskellen mellem de to bestemmelser, at momspligten ved de nævnte byggedelser opføres til virksomhedens eget brug. Ved begge bestemmelser er der pålagt moms ved arbejde udført af virksomhedens medarbejdere og de materialer der anvendes i forbindelse med arbejdet. Endvidere er arbejde udført af indehaveren omfattet af §6, men indgår ikke i momsgrundlaget, hvis der er tale om bygninger til eget brug. Momsgrundlaget fastsættes efter ML §28, stk. 3 (id).

Efter indførelsen af momspligtig salg af fast ejendom efter 2011, har byggemomsreglerne fået en mindre betydning herunder salg af væsentligt ombyggede bygninger, hvilket uddybes senere i afsnit 4.5. Derimod indgår byggemomsen i beregningsgrundlaget som foretages efter regler om væsentlig ombyggede bygninger (id). Hvornår der anvendes ML §6 og §7 uddybes i næste afsnit.

4.2.1.1 Byggeri ved egen eller fremmed regning

Virksomheder er forpligtet til at betale byggemoms, hvis byggeriet er for egen regning. Ved opførelse af bygningen skal virksomheden sondre mellem *byggeri for egen* eller *fremmed regning*, hvis bygningen opføres med henblik på virksomhedens eller ejerens brug. Sondringen mellem hvornår byggeriet er ved egen eller fremmed regning er i forlængelse med ML §6 og §7, og hviler på domme fra Højesteret og Landsretterne. Et byggeri anses for at være påbegyndt i det øjeblik støbningen af fundamentet er påbegyndt. Yderligere skal der tages højde for hvornår en bindende aftale mellem byggevirksomheden og aftager, om overdragelse af ejendommen, er indgået. Overdragelsen af ejendommen sker, når ejendomsretten underskrives af begge parter. Hvis handlen er indgået efter støbningen anses byggeriet for egen regning, omvendt hvis handlen er indgået før støbningen anses byggeriet for fremmed regning (Den juridiske vejledning, D.A.21.3.21), hvilket er illustreret i nedenstående figur:

Byggeri ved egen regning:



Byggeri ved fremmed regning:



Kilde: Selvkonstrueret af Quach

Tidslinjerne, i ovenstående illustration, viser tidspunktet for indgåelse af salget. Sondringen mellem egen eller fremmed regning afhænger af hvornår støbningen af fundamentet er påbegyndt. I sagen, TfS 1988.624H, var der opstået tvivl om, hvornår et byggeri anses for at være for egen eller fremmed regning. Momsnævnet har fremhævet efter praksis, at tidspunktet for støbningen er altafgørende for, hvornår byggeriet er sket for egen eller fremmed regning. Højesteret understreger, at ejendomsretten til grund og byggeriet er overgået til køberen inden byggeriets start, og dermed anses byggeriet som fremmed regning og skal opgøres efter almindelig momsregler. Det vil sige at beslutningen om egen- eller fremmed regning, afhænger af hvornår påbegyndelsen af støbning af fundamentet og hvornår salget af ejendommen indgås.

Endvidere er virksomheder, der anvender egne medarbejdere til opførelse af nye eller renoverede bygninger med henblik på salg eller udlejning, forpligtet til at betale byggemoms af det arbejde der udføres. Virksomheden opnår fuld fradrag af arbejdet, hvis hensigten med opførelsen af bygningen anvendes til udelukkende momspligtige formål, herunder salg. Det nævnes tidligere, at byggeri ved egen regning anvendes på momsfrie aktiviteter, såsom udlejning, hvilket resulterer i at virksomheden ikke kan opnå fradrag for byggemomsen (Pedersen, 2019, s. 59). Der skal dog gøres opmærksom på, at byggemomsen skal betales af virksomheder der er momspligtige og som anvender egne medarbejdere i forbindelse med byggeriet, hvortil byggemomsen kan være fradragsberettiget. Hvis hensigten med opførelsen af bygningen overgår fra momspligtig til momsfri aktivitet, kan det resultere i en ændring af fradraget.

Efter indførelse af momspligtig salg af fast ejendom, er det blevet underordnet for hvornår ejendomsretten er overdraget og hvornår støbningen er påbegyndt, eftersom enhver ejendom der leveres er pålagt moms efter ML §13, stk. 9, litra a. Dette betyder, at byggeri der er opført for fremmed regning ikke udtrykker et salg af fast ejendom, men derimod hvorvidt byggeriet udføres som almindelig momspligtig byggearbejde på tredjemands ejendom. Der skal dog gøres opmærksom på, at gamle bygninger der er støbt før indførelsen af momspligten

i 2011, kan sælges momsfrit, hvorimod bygninger der er støbt efter 2011 er omfattet af momspligten, da bygning er defineret som ny. Dog kan gamle bygninger, være omfattet af de nye regler, hvis der sker væsentlig til-og ombygningsarbejde på bygningen, hvilket vil blive uddybet senere i afsnit om væsentlig/istandsatte bygninger.

5.0 Salg af fast ejendom

Momspligten for salg af fast ejendom blev, som tidligere nævnt, indført i 2011. Momspligten omfatter levering af nyopført bygninger, levering af væsentlig/istandsatte bygninger samt byggegrunde. Begrebet “levering” skal forstås i sammenhæng med ML §4, stk. 4 som værende en “overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode”. Momspligten findes til anvendelse, hvis virksomheden opfører bygninger med henblik på salg, herunder de nævnte leveringer. I de følgende afsnit vil der blive redegjort for de forskellige leverancer af bygninger, samt tidspunktet for momspligtens indtrædelse hos leveringerne.

5.1 Levering af nyopførte bygninger

Det fremgår af momslovens §13, stk. 1 nr. 9 litra a, at levering af en ny bygning er omfattet af momspligten, såfremt støbning af fundamentet er sket efter 2011. Bygningen anses derfor at være ny og omfattet af momspligten. Levering af en nyopført bygning kan blandt andet bestå af private boliger, ejerlejligheder, driftsbygninger, lagerbygninger mv. Endvidere er en bygning i momsbekendtgørelsen, defineret således:

“Ved begrebet bygning i momslovens §13, stk. 1 nr. 9 litra a, forstås grundfaste konstruktioner, som færdiggjorte til det formål, de er bestemt til. Levering af dele af sådan bygninger anses ligeledes for at være levering af en bygning” (BEK, nr. 808, §54 stk. 1).

En nyopført bygning defineres som en “ny” inden første indflytning, det vil sige inden bygningen tages i brug, jf. momsbekendtgørelsen §54, stk. 2. Endvidere forstås begrebet “bygning” som grundfaste konstruktioner som er færdigbygget til det formål de er bestemt for. Bygningen er således ny såfremt der ikke er sket indflytning eller bygningen ikke er taget i brug. Dette betyder, at anden og efterfølgende levering af den nyopførte bygning stadigvæk er omfattet som ny, så længe der ikke er sket indflytning inden for 5 år efter bygningens færdiggørelse, jf. ML §54, stk. 2. Derudover skal bygningens salgspris opdeles i to, hvis

anvendelsen af en del af bygning overgår til momsfri aktivitet. Salgsprisen skal derfor fordeles mellem momspligtig og momsfri anvendelse af bygningen.

Selvom der er sket ibrugtagning, er bygningen stadig omfattet af definitionen “ny” i 5 år, hvilket bliver uddybet i afsnittet om 5-årsreglen. Endvidere anses en nyopført bygning for momspligtig, hvis den er opført med henblik på salg for egen regning. Dette betyder, at virksomheder der opfører for egen regning, stadig er omfattet af byggemomsreglerne, og kan fradrage for omkostningerne for byggeydelserne som eksempelvis ved køb af grund, materiale mv. (SKAT, 2013, s. 4).

Førstegangssalget af en ny bygning er momspligtig. I det øjeblik bygningen tages i brug skal 5-årsreglen iagttages. 5-årsreglen er gældende for nyopførte bygninger og skal iagttages på færdiggørelsestidspunktet, hvilket bliver uddybet i næste afsnit.

5.1.1 5-årsreglen

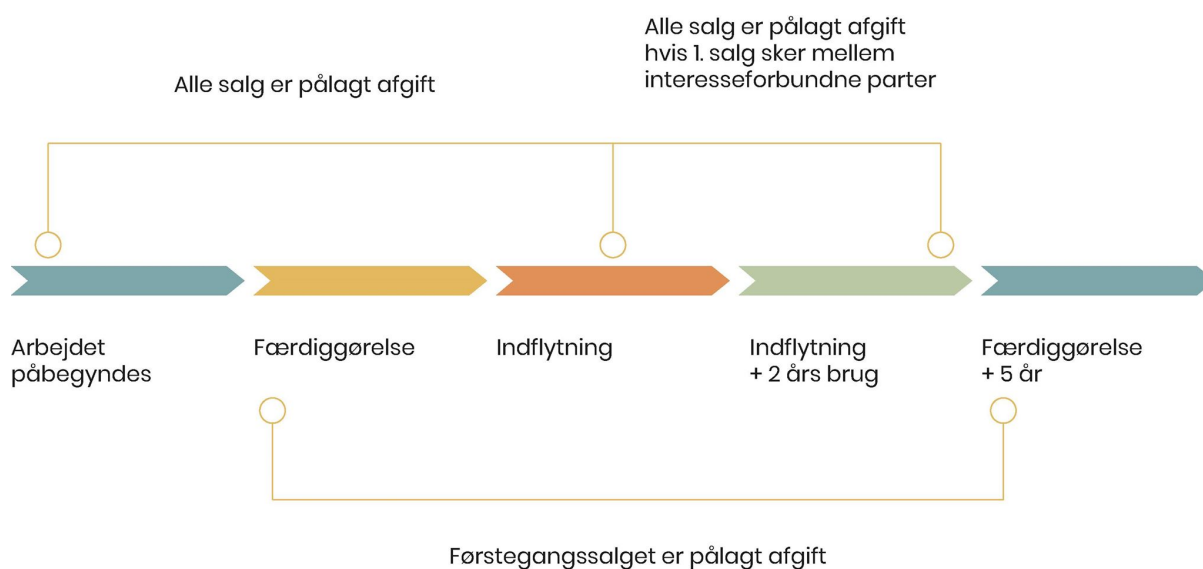
I momsbekendtgørelsen §54, stk. 2 er en bygning, som tidligere nævnt, defineret som ny inden første indflytning. Hvis en nyopført bygning, der er opført med henblik på salg, tages i brug, skal 5-årsreglen iagttages fra bygningens færdiggørelsestidspunkt.

“Stk. 2. En bygning, jf. stk. 1, er ny, inden første indflytning. En bygning er også ny på dagen for første levering efter indflytning, hvis leveringen sker mindre end 5 år efter dagen for bygningens færdiggørelse. Ved anden og efterfølgende leveringer, der sker inden for 5 år fra bygningens færdiggørelse, er bygningen også ny, hvis leveringen sker inden bygningen har været i brug ved indflytning i en periode på 2 år, og første levering er omfattet af momslovens § 29.” (MBK, §54, stk. 2).

Ud fra momsbekendtgørelsen §54, stk. 2 er en bygning defineret som ny, første gang bygningen bliver solgt eller taget i brug. Bygningen er, som tidligere nævnt, ny inden indflytning og ved ibrugtagning som for eksempel kan bestå af udlejning eller at virksomhedens ejere selv vælger at indflytte i den nyopførte bygning, så er bygningen stadig ny, da 5-årsreglen skal iagttages. Hvis bygningen består af flere boligenheder, skal der foretages en konkret vurdering af 5-årsreglen for hver boligenhed. Dette kan eksempelvis opstå ved rækkehusbebyggelse eller etageejendomme (SKAT, 2013, s. 6).

For levering af bygningen der er sket mindre end 5 år efter dagen for bygningens færdiggørelse, er bygningen stadig defineret som ny. Det vil sige, at hvis der opstår en situation, hvor ejendommen ikke kan sælges efter 4 år og ejeren vælger at udleje ejendommen ud i det sidste år, så kan ejendommen sælges momsfrit efterfølgende, da 5-årsreglen regnes fra færdiggørelsestidspunktet og ikke ved ibrugtagningstidspunktet (Pedersen, 2019, s. 26). I nedenstående figur, illustreres forståelsen for 5-årsreglen. Ud fra figuren påbegyndes arbejdet for fast ejendom og på et tidspunkt vil ejendommen stå færdigt. Ved færdiggørelsestidspunktet iagttages 5-årsreglen. Salget indenfor færdiggørelsestidspunktet og 5 år frem, er omfattet af momspligten. Det vil sige, at førstegangssalget i den periode er pålagt moms. Efterfølgende salg vil omfatte momsfritagelsen, da ejendommen ikke anses som en ny bygning. Dette gælder også for bygninger, der er mere end 5 år gammel og er taget i brug, da bygningen ikke anses for at være ny længere. Det vil sige, at 5-årsreglen skal sikre, at førstegangssalget af bygningen skal ske med moms.

Figur 3: Levering af nyopført bygning



Kilde: Selvkonstrueret i samarbejde med Astrid S. Bjerg, inspireret af BDO (2020)

5.1.2 2-årsreglen, interesseforbundne parter

Anvendelsen af 2-årsreglen skal foretages, hvis der sker handel mellem interesseforbundne parter. Reglen skal betragtes som en værnsregel, hvilket vil sige, at reglen er trådt i kraft for at undgå utilsigtede spekulationer i tilfælde af, at der handles med interesseforbundne parter som kan opstå ved eksempelvis moder-datterselskaber. Der skal, som udgangspunkt, pålægges

moms ved førstegangssalget af en nyopført bygning. Efterfølgende salg vil være omfattet af momsfritagelsen, jf. ML §13, stk.1 nr. 9. Dette er dog en undtagelse ved 2-årsreglen, hvis førstegangssalget sker mellem interesseforbundne parter. Dette gives til udtryk i momsbekendtgørelsens §54, stk. 2, hvor andengangssalget og efterfølgende salg er omfattet af momspligten såfremt ibrugtagning er mindst 2 år og levering er omfattet af ML §29 om interesseforbundne parter (Pedersen, 2019, s. 28). Der foreligger en interessefællesskab når:

- Leverandør og modtager er nært forbundet gennem familie eller personlige bindinger.
- Leverandør og modtager er nært forbundet gennem retlige, ledelsesmæssige eller medlemsmæssige bindinger.
- en af parterne har en økonomisk interesse i den andens parts virksomhed eller ejendom (Den juridiske vejledning, D.A.8.1.3.2).

For eksempel er handel mellem moder-datterselskab omfattet af 2-årsreglen. Salget mellem disse to parter er pålagt moms eftersom førstegangssalget for nye bygninger er momspligtig og omfattet af 5-årsreglen.

Som tidligere nævnt er anden og efterfølgende leveringer af bygninger, der sker inden for bygningens færdiggørelse, anses bygningen stadig for ny, såfremt leveringen inden bygningen har været i brug ved indflytning på en periode på 2 år og første levering er omfattet af ML §29. Det vil sige, at ejendommen skal have været udlejet i 2 år inden salget af ejendommen kan ske momsfrit.

Bestemmelsen fastslår desuden at andet salg og tredje salg osv. af en bygning er omfattet af momspligten, hvis salget sker inden for 5 år fra bygningens færdiggørelsestidspunkt, såfremt leveringen er sket inden bygningen er taget i brug i 2 år, og at førstegangssalget er sket mellem interesseforbundne parter. Salget er pålagt moms, hvis datterselskabet vælger at sælge ejendommen ud af koncernen og videre til en ekstern virksomhed. Dertil vil momstillægget fortsætte indtil ejendommen er taget i brug i 2 år, hvor salget efter de 2 år kan ske momsfrit. Det vil sige, at handel mellem moder-datterselskaber er omfattet af 2-årsreglen og uanset hvor mange gange ejendommen sælges ved eks. anden eller efterfølgende levering, så skal der pålægges moms indtil der er sket ibrugtagning, eksempel udlejning i 2 år, før ejendommen kan sælges momsfrit (Den juridiske vejledning, D.A.8.1.3.2).

Bestemmelsen for interesseforbundne er relevant i alle tilfælde, hvor der er handlet mellem to interesseforbundne parter. Det gælder ved salg af nyopført ejendom, hvor salget

sælges til en lavere pris end kostprisen eller sælges til en højere pris mellem parterne. Ud fra tidligere figur kan det fastslås, at der er momspligt på førstegangssalget både ved 5-årsreglen og 2-årsreglen. Inden bygningen tages i brug skal alle salg pålægges moms. Efter ibrugtagning gælder det kun førstegangssalget, hvor der pålægges moms indtil bygningen er 5 år gammel. Efter 5-årsperioden er bygningen momsfritaget og hvis førstegangssalget sker mellem interesseforbundne parter, så er anden og efterfølgende salg momspligtigt, hvis bygningen er blevet anvendt i mindre end 2 år.

5.2 Levering af væsentlig ombyggede/istandsatte bygninger

I forrige afsnit blev der redegjort for momspligten for leveringen af nyopførte bygninger. Derudover blev der kort nævnt, at støbningen af fundamentet til en bygningen som foretages efter d. 1/1-2011 er omfattet af de nye regler for momspligtig salg af fast ejendom. Dog kan gamle bygninger, hvor støbningen af fundamentet er fundet sted før 2011 være omfattet af momspligten, hvis der foretages væsentlig til- og ombygningsarbejde. I denne forbindelse skal der foretages en vurdering af om til- og ombygningsarbejdet der er fuldført på den pågældende bygning overstiger mere end 25% af en af følgende grundlag:

- Værdien af til- og ombygningen må ikke overstige 25% af den seneste offentlige ejendomsvurdering før ombygningens påbegyndelse med tillæg af værdien af udført til- og ombygningsarbejde.
- Værdien af til- og ombygningen må ikke overstige 25% af den faktiske salgspris på den pågældende ejendom. Hvis salget sker med en køber der er interesseforbundet er salgsprisen ikke gældende (Den juridiske vejledning, D.A.5.9.4.2).

Virksomheder kan frivilligt vælge en af de to ovenstående vurderinger, men det skal gøres opmærksom på der kan forekomme en risiko for en virksomhed, hvis der ved opstarten af et til- og ombygningsarbejde vurderes at kunne forholde sig inden for 25% grænsen (Pedersen, 2019, s. 37), hvilket senere vil blive påvist i afsnit 5.2.5.

Til- og ombygningsarbejde karakteriseres som blandt andet udvidelse eller ændring samt tilbygning af en eksisterende bygning. Begrebet "til- og ombygningsarbejde" skal forstås i momsmæssige forstand, hvor der er tale om byggearbejdet på fast ejendom. De afholdte omkostninger der er forbundet med til- og ombygningsarbejdet skal indgå i beregningsgrundlaget, hvilket er summen af virksomhedens eget udførte arbejde på den faste

ejendom, samt materialer der er anvendt i forbindelse med ombygning jf. momsbekendtgørelsen §55, stk. 3. Reglerne gælder på blandt andet ombygning af parcelhuse, lejlighed eller udlejningsejendomme. En opførsel eller genopførsel af en bygning er ikke omfattet af definitionen om til- og ombygning, da opførsel på et eksisterende fundament er forbundet med nyopførte bygninger. Virksomheder der besidder eller opkøber ejendomme kan anvende reglerne for levering af væsentlig ombyggede/istandsatte bygninger med henblik på efterfølgende salg ved at renovere, ombygge eller tilbygge til ejendommen (Pedersen, 2019, s. 36).

Hvis en gammel bygning eller en væsentlig ombygget bygning, hvor der er udført til- og ombygningsarbejde, anses som en ny bygning, bliver den omfattet af den tidligere 5-årsregel for nye bygninger og de øvrige bestemmelser der er nævnt i tidligere afsnit om nyopførte bygninger. Er bygningen solgt inden indflytning, så er bygningen stadig omfattet som ny indtil ibrugtagning igangsættes. Hvis bygningen tages i brug, er bygningen omfattet af definitionen som "ny" i 5 år. 5-årsreglen skal iagttages i det øjeblik ombygningsarbejdet er færdigt, og bygningen står klar som ny. Dermed vil bygningen blive sidestillet som de nyopførte bygninger.

Generelt gælder de samme regler for levering af nyopførte bygninger for levering af væsentlig ombyggede/istandsatte bygninger, i det øjeblik bygningen anses som ny. Adskillelsen af de to leveringer fremgår af, at for væsentlig ombyggede bygninger skal til- og ombygningsarbejdet vurderes om bygningen kan sidestilles som ny. Det vil sige, at hvis til- og ombygningsarbejdet på ejendommen vurderes til at være mindre end 25%, så er den gamle bygning ikke defineret som ny og er dermed omfattet af momsfratagelsen i ML §13, stk. 1 nr. 9 (Den juridiske vejledning, D.A.5.9.4.2).

5.2.1 Opgørelse af væsentlig ombygning/istandsættelse bygninger

Opgørelsen af afholdte omkostninger ved til- og ombygning ekskl. moms sker efter momsbekendtgørelsens §55, stk. 2. Omkostninger til til- og ombygning er som udgangspunkt omkostninger der er forbundet ombygningsarbejdet og må ikke have karakter af almindelig vedligeholdelse. I praksis har det været en udfordring at afgrænse for, hvornår ombygningsarbejdet er omfattet af reglen, hvilket har givet anledning til flere bindende svar fra SKAT. I SKM.2015.153.SR bekræfter Skatterådet at udgifter til arkitekter, ingeniører og andre rådgivere ikke skal medregnes ved til-og ombygning af ejendomme, da dette ikke karakteriseres som ombygningsarbejde. Ombygningsarbejdet skal aktivt eller direkte ændre på

den faste ejendom, før den er omfattet af til- og ombygningsarbejde, hvilket tidligere nævnt er gældende for virksomhedens eget arbejde og materiale dertil. Udgifterne der alene indgår i til- og ombygningsarbejdet skal indgå i beregningsgrundlaget for vurdering af 25%-reglen. Endvidere fremgår det i Skatterådets bindende svar i SKM2017.32.SR, at ombygningsarbejde som er foretaget på en ibrugtaget bygning for mere end 5 år før salg, ikke skal medregnes ved opgørelsen af til- og ombygningsarbejdet efter 25%-reglen. Bygninger, hvor der er foretaget væsentlig omfang af til- og ombygningsarbejde og sættes til salg, anses at være i direkte konkurrence med nyopførte bygninger som leveres med moms, eftersom bygningen defineres som ny. Bygningen vil derfor anses som ny, hvis første levering sker mindre end 5 år efter dagen for til-og ombygningsarbejdets færdiggørelse, jf. momsbekendtgørelse §55, stk. 1. Derfor skal det vurderes om hvorvidt ombygningen opfylder kriteriet i momsbekendtgørelse §55, stk.. 2 og om salget anses som en momspligtig ny bygning efter ML §13, stk. 1 nr. 9 litra a. I nedenstående afsnit fremgår et eksempel på hvordan 25%-reglen skal beregnes.

5.2.2 Eksempel på 25%-reglen

Håndværksmester A køber en ældre ejendom inklusiv grund for kr. 400.000. Den offentlige ejendomsvurdering vurderes til kr. 1.000.000. A foretager til- og ombygningsarbejde med henblik på salg. Omkostningerne er således:

Skema 1:

Arkitektarbejde	Kr. 40.000
Eksterne håndværker	Kr. 60.000
Værdi af eget arbejde	Kr. 340.000
Materialekøb - eget arbejde	Kr. 50.000
I alt:	Kr. 490.000

I tidligere afsnit nævnes det, at arkitektarbejde ikke medregnes som en del af til- og ombygningsarbejde, da dette ikke er en direkte ændring på den faste ejendom. Omkostningerne vurderes efter 25%-reglen og håndværksmesterens omkostninger ved til-og ombygning er i alt kr. 450.000 ekskl. afgift.

Eftersom håndværksmester A frivilligt kan vælge mellem om beregningsgrundlaget skal være omfattet af offentlighedens seneste ejendomsvurdering eller om beregningsgrundlaget skal ske

efter den faktiske salgspris. I afhandlingen vil beregningen af begge grundlag blive påvist i det følgende.

Beregning ved den offentlige seneste ejendomsvurdering:

Den seneste ejendomsvurdering foretages til kr. 1.000.000, hvor til- og ombygningsarbejdet er således kr. 450.000.

Skema 2:

Seneste ejendomsvurdering	Kr. 1.000.000
Forbedringsarbejde	Kr. 450.000
I alt:	Kr. 1.450.000

Ud fra ovenstående skema udgør beregningsgrundlaget kr. 950.000. Herefter anvendes 25%-reglen på beregningsgrundlaget:

$$1.450.000 * 0,25 = 362.500$$

$$450.000 * \frac{100}{1.450.000} = 31,02\%$$

Eftersom værdien af til- og ombygningsarbejdet er væsentlig større end beregningsgrundlaget (450.000 > 362.500), er der tale om en forbedret ejendom, som er omfattet af momspligten. Dette skyldes, at beregningsgrundlaget er højere end 25% af den seneste offentlige ejendomsvurdering, hvilket betyder at salget af ejendommen skal pålægges moms. I nedenstående skema ses hvordan momsregningen for ejendommen vil være efter offentlighedens seneste ejendomsvurdering.

Skema 3:

Salgspris ved seneste offentlige ejendomsvurdering	kr. 1.450.000
Køb	kr. 400.000
Forbedringsarbejde inkl. afgift	kr. 562.500
Netto moms-udgift (290.000-112.500)	kr. 177.500

Fortjeneste/tab	kr. 310.000
-----------------	-------------

Ud fra ovenstående skema skal håndværksmesteren pålægge moms ved salget af ejendommen. Salget af ejendommen vil resultere i en fortjeneste på kr. 310.000 for håndværksmester A.

Beregning ved salgsprisen:

Salgsprisen for bygningen kan ske ved en ejendomsmægler. Salgsprisen kan ikke altid kendes, og afhænger af udbud og efterspørgsel på ejendommen. Ud fra marked opdager håndværksmester A, at ejendommen kan sælges for kr. 1.850.000.

$$450.000 * \frac{100}{1.850.000} = 24,32\%$$

Ud fra beregningen er beregningsgrundlaget mindre end 25% af salgsprisen, hvilket resulterer i, at håndværksmester A ikke skal pålægge moms ved salget af ejendommen. Håndværksmesteren A kan ud fra salgsprisen, vurdere hvor meget omkostningerne til ombygningen skal være, ved at beregne 25% af salgsprisen.

Anvendelsen af regelsættet for salgsprisen skal ske påpasseligt. Dette skyldes, at håndværksmester A skal udarbejde et skøn over hvad det forventes at salgsprisen for ejendommen bliver. Hvis det antages, at ejendommen sælges for kr. 2.000.000 kan håndværksmesteren ombygge den gamle bygning for 25% af den forventede salgspris. Hvis ombygningen overholder 25%-reglen og ejendommen sælges til den forventede salgspris, kan ejendommen sælges momsfrit. Undervejs i ombygningen opdager han, at ejendommen ikke kan sælges til den forventede salgspris og han er nødsaget til at reducere prisen, hvilket resulterer i at hans ombygningsarbejde overstiger 25% af salgsprisen og salget af ejendommen vil derfor overgå fra momsfri til momspligtig salg.

Begge udarbejdet eksempler skal påvise, hvordan man kan blive omfattet af momspligten ved 25%-reglen og hvordan reglen anvendes på væsentlige/istandsatte bygninger. Momspligten afhænger derfor af om til- og ombygningsarbejdet overstiger 25% af begge grundlag. Herved vil bygning blive defineret som ny og pålagt moms ved salget.

5.3 Levering af byggegrunde

Levering af byggegrunde er således omfattet af momsfritagelsen i momslovens §13, stk.1, nr. 9 litra b. En byggegrund er defineret i momsbekendtgørelsen §56, stk. 1, som et ubebygget areal, der efter lov om planlægning (planloven) eller forskrifter udstedt i medfør heraf, er udlagt til formål, som muliggør opførelse af bygninger.

Der har dog været meget diskussion på området, samt hvordan momspraksis har ændret sig væsentligt gennem det seneste år. I 2017 havde Skattestyrelsen udmeldt et styresignal, hvor de præciserer deres forståelse af hvornår en levering anses for at være en levering af en byggegrund. Skattestyrelsen har tillagt definitionen af en byggegrund en anden betydning, hvilket blandt andet kan ses ud fra styresignalet, hvori der er beskrevet følgende om byggegrunde:

- 1. En levering anses for momspligtig levering af en byggegrund*
- 2. En levering ikke anses for en momspligtig levering af byggegrund*
- 3. Hvilke momenter, der kan tillægges vægt, når det skal vurderes om levering af en bygning med tilhørende grund sidestilles med en levering af en byggegrund (SKM.2017.27).*

Da dette er et område med stor usikkerhed, hvor der er opstået tvivl om hvornår bebyggede ejendomme er pålagt moms, hvis køber havde hensigt i at nedrive bygningen. I afhandlingen er der taget udgangspunkt i den omtalte sag om KPC Herning, som uddybes i næste afsnit, for at give en forståelse for hvordan momspraksisen har ændret sig. I styresignalet fremgår der eksempler for, hvad der anses som byggegrunde. Det er blandt andet når:

- 1. Sælger har før salget af en bebygget grund påbegyndt nedrivning af bygningen, og det er hensigten, at der på grunden skal opføres en ny bygning.*
- 2. Gamle bygninger med tilhørende jord, der sælges som et nedrivningsprojekt.*
- 3. Gamle bygninger med tilhørende jord, der sælges af en kommune, samtidigt med at der stilles krav om, at grunden skal bebygges m.m. (SKM.2017.27).*

Der skal foretages en konkret momsmæssig vurdering af om, hvorvidt der er tale om leveringen af en byggegrund eller leveringen af gamle bygninger med tilhørende grund, og om den eksisterende bygninger nedrives af sælger og køber. Endvidere skal der foretages en vurdering

af tidspunktet for nedrivningsarbejdet ved før eller efter ejendomsoverdragelsen. Denne afgørelse skal baseres på en objektiv vurdering af køber og sælgers hensigt med ejendomsoverdragelsen. Derudover skal der også foretages en objektiv vurdering af køber og sælgers hensigt med salget/købet. Endvidere medfører definitionen på en byggegrund at arealer med status i kommuneplanen der betegnes “perspektivareal” eller “rammebelagt areal”, ikke er muligt at opføre bygninger på, da det som udgangspunkt ikke er omfattet af begrebet byggegrund. Salg af arealer i landzone er omfattet af momspligten, hvortil der kan gives landzonetilladelse med henblik på udstykning og hvor der mulighed for at opføre bygninger på. Dette gælder desuden salg af arealer i landzoner der har opnået zonetilladelse med henblik på byggeri, anses ligeledes som salg af byggegrund.

5.3.1 Skattestyrelsens styresignal og skatteafgørelser

I 2017 udstedte Skattestyrelsen et styresignal som kort blev refereret til i forrige afsnit, hvor Skattestyrelsen præciserer, hvornår der er tale om byggegrunde i momsmæssige forstand. Styresignalet, SKM2017.26.SKAT, skal give en forståelse for de mest relevante tolkningsbidrag på området for levering af byggegrunde. Under styresignalet henviser SKAT til momsbekendtgørelsen §56, stk. 1 om definitionen af byggegrunde, som nævnes i forrige afsnit. Eftersom momsloven er en implementering af EUs momssystemdirektiv, skal definitionen af begrebet “byggegrunde”, være i overensstemmelse med direktivet. Hertil understreger EU-domstolen, at ethvert medlemsstat skal foretage en vurdering og iagttagelse af formålet med fritagelsesbestemmelsen i momssystemdirektivet artikel 135, stk. 1 litra k, hvor det konkluderes, at momsfrigivelse kun omfatter ubebyggede grunde, der ikke er egnet til opførsel af en bygning.

I den omtalte sag om KPC Herning havde virksomheden i 2013 et samarbejde med en boligforening om, at opføre ungdomsboliger på en grund, hvilket tilhørte Odense Havn. I efteråret samme år købte KPC Herning grunden af Odense Havn, hvor der, på daværende tidspunkt, eksisterede et pakhús. Købsaftalen var betinget af, at KPC Herning skulle indgå en aftale med boligforeningen om opførelse af ungdomsboliger på den pågældende grund. I december samme år havde KPC Herning solgt grunden videre til Boligforeningen, hvor salget var betinget af, at KPC Herning skulle forestå projektering, opførelse og levering af ejendommen til almene ungdomsboliger på grunden som totalentreprenør. Derudover var det aftalt, at salget skulle anses for at være et salg af en gammel bygning. Boligforeningen valgte

delvis at nedrive pakhuset for egen regning og risiko, hvor alene den midterste del af gavlen og dele af de industritekniske konstruktioner skulle bevares. Ved begge salg var pakhuset på daværende tidspunkt fuldt funktionsdygtige. Efterfølgende havde KPC Herning anmodet Skatterådet om et bindende svar om hvorvidt købet af grunden af Odense havn og videresalget af fast ejendom til Boligforeningen var momsfrit. I 2014 blev anmodning besvaret af Skatterådet med en afvisning og fremhævede, at salget var momspligtigt (C-71/18, præmis 14-16). KPC Herning var uenig med Skatterådets afgørelse og indbragte afgørelsen for Landsskatteretten der i 2015 understregede, at der ikke var et grundlag for at karakterisere den pågældende ejendom som en byggegrund, der ved salget skal pålægges moms. Landsskatterettens yderligere begrundelse bestod af, at der på ejendommen ved begge salg var opført en bygning, og at nedrivningsarbejdet var uden KPC Hernings inddragelse, men alene Boligforeningens ansvar. Endvidere var pakhuset på tidspunktet for begge salg, funktionsdygtige bygninger og kunne have anvendt til kulturelle aktiviteter og sportsaktiviteter (C-71/18, forslag, præmis 18). Skatterådets svar blev derfor ændret til at begge salg anses for at være momsfrie leverancer.

I 2016 indbragte Skatteministeriet Landsskatterettens afgørelse for retten i Herning, der henviste sagen til Vestre Landsret som følge af principielle karakter. Hertil var Skatteministeriets grundlag for at leveringerne skulle være momspligtige baseret på MSD artikel 135, stk. 1 litra j og k, at det er op til hver medlemsstat, at definere begrebet "byggegrunde" og definitionen skal være i overensstemmelse med momsdirektivet. Transaktionen mellem Odense havn og KPC Herning skal, ifølge Skatteministeriet, kvalificeres som levering af en byggegrund. Pakhuset som er opført på grunden har ingen betydning, da den skulle nedrives og det der var tilbage kunne ikke kvalificeres som en bygning, der omhandlede i MSD artikel 12, stk. 2 i direktiv 2006/112. Ifølge KPC Herning kan en grund, hvorpå der er en bygning, ikke kan kvalificeres som en byggegrund medmindre der foreligger andre omstændigheder og hvor KPC Herning understreger, at det var Boligforeningen, der havde påtaget sig nedrivningen af den eksisterende bygning uden KPC Hernings involvering. Derudover understreger KPC Herning, at der skal sondres mellem levering af bygninger og levering af ubebygget fast ejendom, da MSD artikel 135 stk. 1, litra j og k udgør byggegrunde en underkategori af ubebygget fast ejendom (C-71/18, præmis 25-26). Efter KPC Hernings opfattelse var begge salg kvalificeret som levering af grund med gammel bygning. Vestre Landsret viderebragte sagen til EU-domstolen med det præjudicielle spørgsmål:

“»Er det foreneligt med [...] artikel 135, stk. 1, litra j), jf. artikel 12, stk. 1, litra a), og stk. 2, sammenholdt med artikel 135, stk. 1, litra k), jf. artikel 12, stk. 1, litra b), og stk. 3, [i direktiv 2006/112,] at en medlemsstat under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende betragter en levering af en fast ejendom, hvorpå der på leveringstidspunktet er opført en bygning, som et momspligtigt salg af en byggegrund, når det er parternes hensigt, at bygningen skal rives helt eller delvist ned for at gøre plads til en ny bygning?» (C-71/18 præmis 28).

EU-domstolen understregede, at hver salg skulle vurderes uafhængig af hinanden med henblik på deres kvalificering og deres momsmæssige behandling af salget. EU-domstolen er derimod uenige i fortolkning af direktivet og foreslår tre forskellige kvalifikationer for begge transaktioner. KPC Herning mener, at transaktionerne skal kvalificeres som “levering af en gammel bygning” i MSD artikel 135 stk. 1, litra j hvorimod den danske regering mener, at det skal kvalificeres som “levering af en byggegrund” i MSD artikel 12 stk. 1 litra b. Ifølge EU-domstolen er den første levering mellem Odense Havn og KPC Herning en levering af en gammel bygning. Andet salg mellem KPC Herning og Boligforeningen anses ikke for blot et simpel salg, men eftersom der var tale om opførsel af nye bygninger, blev salget mellem de to parter anses som en momspligtig levering af en ny bygning med tilhørende jord. Yderligere understreger domstolen, at hver transaktion skal anses for særskilt og uafhængige transaktioner (ibid, præmis 30-32). KPC Herning købte den faste ejendom af Odense havn bestående af en grund og en pakhusbygning som var fuld funktionsdygtig ved leveringstidspunktet. Ingen af disse to parter var involveret i nedrivningsopgaven af pakhuset, da det var Boligforeningen der påtog sig denne opgave. Aftalen mellem Odense Havn og KPC Herning var, at KPC Herning skulle indgå i en aftale med en boligforening om opførsel af ungdomsboligerne og derfor kunne de to transaktioner ikke forbindes med hinanden, da de var uafhængige. Det nævnes tidligere, at Boligforeningen købte grunden og pakhuset af KPC Herning og på daværende tidspunkt kunne pakhuset stadig anvendes. KPC Herning var ikke involveret i nedrivning, da det alene var boligselskabet der for egen regning og risiko delvis nedrev pakhuset. Dermed anses den første levering som særskilt og uafhængig af andet levering, og ifølge generaladvokaten skulle de to transaktioner momsmæssigt vurderes særskilt (C-71/18, præmis 45-48).

Ud fra EU-domstolens afgørelse kan en grund med eksisterende bygning ikke være kvalificeret som levering af byggegrund, når transaktionen er økonomisk uafhængig af de

øvrige ydelser og tilsammen ikke udgør én enkelt transaktion, uanset om deres bevidsthed om delvis nedrivning af bygning til opførsel af en ny bygning. Dermed er første og anden transaktion omfattet af momsfrie leveringer af gamle bygninger. Resultatet af afgørelsen har medført at Skattestyrelsen, d. 20 december 2019, har udsendt et udkast til et styresignal om praksisændring som følge af dommen. I udkastet anerkender Skattestyrelsen, at en grund hvorpå der er opført bygning er som hovedregel momsfrit, dette gælder uanset om der er hensigt til nedrivning af bygningen efterfølgende. Derudover understreger de, at det er en forudsætning at bygningen ikke er “ny” og sælger ikke er involveret i nedrivningen og at bygningen er fuldt funktionsdygtig, hvilket vil sige, at det anvendes til det formål den er bestemt til som følge af KPC-dommen (Kauffmann, 2020).

5.3.2 Resultatet af KPC-dommen

Resultatet af KPC-dommen har medført til at begrebet “fuld funktionsdygtig bygning” ikke kan anses som værende et ubebygget areal. I begyndelsen af afsnittet blev en byggegrund defineret som et ubebygget areal, som efter lov om planlægning eller forskrift i medfør heraf, er udlagt til formål, der muliggør opførelse af bygninger. Ud fra KPC-dommen skal en vurdering af transaktioner mellem køber og sælger foretages for at kunne bedømme, hvorvidt transaktionen er af levering af byggegrund eller levering af en gammel bygning. Ud fra afgørelsen kan en “funktionsdygtig bygning” ikke karakteriseres som en byggegrund selv om formålet med bygningen er, at nedrive og opføre nye bygninger herpå. Dette vil derfor blive karakteriseres som levering af en gammel bygning med dertilhørende jord. Dette betyder, at en funktionsdygtig bygning aldrig har været et ubebygget areal og ikke kan være omfattet af definitionen af en byggegrund.

Genstanden for forståelsen af, hvornår der er tale om byggegrunde eller bygninger med dertilhørende jord afhænger således af den objektive vurdering som skal foretages, hvilket EU-domstolen også nævner. Dette betyder, at det tidligere nævnte styresignal fra Skattestyrelsen tilbage fra 2017 har mistet sin betydning. Definitionen af, hvornår der foreligger en byggegrund kan ikke længere anvendes, da det ud fra KPC-dommen, skal betragtes om hvorledes bygningen kan medføre merværdi, eftersom salg af gamle bygninger ikke kan medføre dette. Ud fra KPC-dommen kan der derfor udledes, at en transaktion der består af en levering af en grund, hvor der i forvejen er opført en funktionsdygtig bygning, hvorfor den sælges til køber og derfra videresælges til en tredjepart, er økonomisk uafhængige. Hver transaktion skal betragtes særskilt og uafhængige af hinanden og ikke som én samlet transaktion. Hele KPC-

dommen har medført til, at salg af en grund med en eksisterende bygning, som hovedregel vil være momsfri, uanset hvad køber og sælgers hensigter er og hvorvidt den skal nedrives. Så længe sælger ikke er involveret i nedrivningen og bygningen på leveringstidspunktet er fuldt funktionsdygtig og anvendt til det formål den er bygget til (Jensen, 2020).

KPC-dommen skal tages i betragtning ved forståelsen af levering af byggegrund. Mange virksomheder følger fortsat Skattestyrelsen styresignal fra 2017, hvortil mange af konklusionerne i styresignalet ikke er gældende eftersom Skattestyrelsen har fået underkendt en del af praksis på området. Generelt er styresignalet en opsummering, der er baseret på konkrete afgørelser om levering af byggegrunde. Dette er blandt andet KPC-dommen, som er en af de mange afgørelse, der har medført til, at Skattestyrelsen har valgt at udsende et nyt styresignal som er under udarbejdelse (Den juridiske vejledning, D.A.5.9.5).

5.4 Sammenfatning af momspligten for salg af fast ejendom

Det er blevet påvist, at momspligten indtræder for virksomheder der har hensigt at opføre ejendomme med henblik på salg. Fra ovenstående redegørelser omfatter momspligtig salg af fast ejendom blandt andet levering af nyopført bygninger, levering af væsentlig/istandsatte bygninger samt byggegrunde.

Momspligtig salg af levering af nyopført bygninger forudsætter, at bygningen er ny inden første indflytning, det vil sige inden bygning tages i brug. Yderligere er bygningen ny ved anden og efterfølgende levering så længe indflytningen ikke foretages inden for 5 år fra bygningens færdiggørelsestidspunkt. Det er essentiel, at 5-årsreglen skal iagttages fra bygningens færdiggørelsestidspunkt, da reglen har til formål, at sikre, at førstegangssalget af bygningen er omfattet af momspligten. Der foreligger andre regler, hvis salget af bygningen er mellem interesseforbundne parter, hvor 2-årsreglen findes anvendelse.

Endvidere er levering af væsentlig ombyggede/istandsatte bygninger omfattet af momspligten, hvis der er udført til- og ombygningsarbejde på bygning bestående af en udvidelse eller en ændring på den eksisterende bygning. Det er et krav, at støbningen af fundamentet er sket før 2011 og værdien af det til- og ombyggede overstiger 25% af offentlighedens seneste ejendomsvurdering eller den faktiske salgspris på den pågældende ejendom. Overstigningen af 25%-reglen vil resultere i at virksomhedens salg af den væsentlig ombyggede bygning defineres som ny og salget vil være momspligtig.

Af momsbekendtgørelsen skal levering af byggegrunde forstås som ubebygget arealer der efter planloven eller forskrifter udstedt i medfør heraf udlagt til det formål, som muliggør

opførelse af bygninger. Ved levering af en bebygget ejendom, der er ældre end 5 år gammel, vil hovedreglen være, at den er momsfritaget. Hvis leveringen af denne ejendom foretages, hvor køber har en hensigt om at nedrive bygningen, kan der være tale momspligt. I Skattestyrelsen styresignal præciseres der, hvornår der er tale om levering af byggegrunde i momsmæssige forstand, heraf skal sagen om KPC Herning tages i betragtning. Dette skyldes, at Skatterådets afgørelse blev underkendt af Landsskatteretten med den begrundelse, at overdragelsen ikke anses som levering af en byggegrund, men fremtræder som en gammel bygning med dertilhørende jord. Sagen blev viderebragt til EU-domstolen, som var i overensstemmelse med Landsskatteretten, eftersom en opført fuld funktionsdygtig bygning ikke kan karakteriseres som levering af en byggegrund. Underkendelse af Skattestyrelsens praksis har resulteret i, at der bliver udsendt et nyt styresignal der har til formål at belyse, hvornår et salg af en bygning med tilhørende jord kan sidestilles med salg af en byggegrund (Den juridiske vejledning, D.A.5.9.5).

Ud fra ovenstående sammenfatning er det vigtigt at pointere, at momspligtig salg afhænger af hvilken slags levering der er foretaget. Efter indførslen af momspligtig salg af fast ejendom er det vigtigt at have en forståelse for, hvad levering af en bygning indebærer, eftersom området fast ejendom er bredt forstået.

6.0 Udlejning af fast ejendom

Udlejning af fast ejendom er som hovedregel momsfritaget. Området har relevans for afhandlingen netop fordi det danner ramme for forståelsen hvis virksomheders hensigt med den fast ejendom overgår fra salg til udlejning. Det er derfor vigtigt at få et kendskab til udlejning og hvordan den momsmæssige behandling opgøres, da området understøtter besvarelsen af problemstillingen. Endvidere vil der i afsnittet blive redegjort for hvad udlejning af fast ejendom indebære.

6.1 Afgiftsfritagelse ved udlejning af fast ejendom

Udlejning af fast ejendom er omfattet af ML §13, stk. 1 nr. 8 og er omfattet af afgiftsfritagelsen. Dette gælder blandt andet af udlejning og forpagtning¹ af fast ejendom samt levering af gas, vand, el og varme. Efter indførslen af momspligtige salg af fast ejendom, er udlejning af fast ejendom dog fritaget for afgift. Momsfritagelsen gælder visse tilfælde ikke ved udlejning af

¹ Forpagtning er en aftale om, at en forpagter overtager driften af en eksisterende virksomhed, hvor der typisk medfølger lokale, inventar og personale (Markussen).

værelser i hoteller og lignende, samt udlejning af værelse i virksomheder, der udlejer for mindre end en måned jf. ML §13 stk. 1, litra 8. Udlejning af fast ejendom skal forstås i sammenhæng med EU-domstolens afgørelser blandt andet i sag C-108/99 om Castro Fitzgerald. Det er i deres forstand, at ejeren af en fast ejendom mod betaling af leje i en aftalt periode, overgiver brugsretten til sin ejendom, hvilket udelukker andre i at benytte ejendommen. Der findes mange forskellige eksempler på, hvornår der er tale om udlejning af fast ejendom. Eksempelvis er udlejning af arealer til omrejsende, markeder, torvestande til f.eks. frugt og grønthandlere afgiftsfritaget, da det anses at være udlejning af fast ejendom, da brugsretten overgives til lejere og der betales vederlag for den aftalte periode (Den juridiske vejledning, D.A.5.8.4.1.2). Dog skal det gøres opmærksom på, at udlejning af en stand til en messe eller udstilling ikke anses som værende udlejning af fast ejendom, selvom brugsretten over et areal er overdraget. Dette skyldes, at der skal vurderes hvorvidt deltagelse i messer og udstilling kan betegnes som reklameydelse, da formålet med disse kan være markedsføring og udstilling af virksomhedens produkter med henblik at forhøje salget. Derved vil udlejning af reklameplads ikke være omfattet af afgiftsfritagelse, da det primære formål med lejet er, at udføre tjenesteydelse i form af, at markedsføre virksomhedens vare (SKM.2006.450.SKAT).

Endvidere skal det gøres opmærksom på, at udlejning af en bygning skal bestå af hele bygninger eller som enkelte lokaler. Derudover hører grundstykker, brønde, anlæg mv. under fast ejendom, så længe det er anbragt på grunden eller bygninger. Der er ingen fradrag ved privat benyttelse af virksomhedens faste ejendom. Delvis benyttelse af virksomhedens indehavere er ikke omfattet af afgiftsfritagelsen, og der vil derfor heller ikke være mulighed for fradrag for anskaffelse og driften af boligen (D.A.5.8.4.1.2).

6.2 Erhvervsmæssige udlejning af fast ejendom

Virksomheder kan, efter ML §51 stk. 1, frivilligt anmode om momsregistrering for erhvervsmæssige udlejning-, bortforpagtning-, samt køb af fast ejendom med henblik på videresalg til en momsregistreret virksomhed. Ved afslutningen af byggeriet skal der tages stilling til hvorvidt byggeriet skal fortsætte under den frivillige momsregistrering jf. ML §51 stk. 3. Hvis der opstår ændringer ved registreringen i forhold til den registrering, der blev indskrevet før byggeriets start, skal den indgående moms, der er blevet fradraget under byggeriet, helt eller delvis indbetales til SKAT jf. ML §52.

Det er en forudsætning, at frivillig momsregistrering foretages hvis der er tale om erhvervsmæssig udlejning af fast ejendom. Endvidere følger det af ML §51, stk. 2 at den

frivillige registrering skal omfatte en periode på mindst 2 kalenderår med start fra udlejningens påbegyndelse. Den bagvedliggende hjemmel for frivillig registrering er belyst i momssystemdirektivets artikel 137, stk. 1 litra d. Det fremgår af stk. 2 at hvert medlemsland har mulighed for at fastsætte nærmere betingelser for momsfrigørelsen, hvor det, i Danmark, er besluttet at momspligten ikke omfatte udlejning til boligformål (Pedersen, 2019, s. 75).

Virksomheder der driver erhvervsmæssig udlejning har henblik om at opnå vedvarende indtægt. Yderligere skal lejen være fastsat på markedsvilkår og at virksomheden påtager sig en økonomisk risiko ved udlejningen. Det vurderes af lejerens, hvorvidt den erhvervsmæssige udlejning skal drives, som helt eller delvis momspligtigt formål. Det er dog ikke længere et krav om, at lejerens skal give accept hvis der foretages ændringer fra momsfri til momspligtigt formål. Formålet med frivillig registrering er, at give udlejerens mulighed for at opkræve moms af den leje, som lejerens betaler, herunder depositum. Udlejerne kan herved opnå fradrag for omkostninger i forbindelse med ejendommen som eksempelvis vedligeholdelsesomkostninger, reparationsomkostninger og administrationsomkostninger. Er ejendommen købt med moms på salgssummen eller overdraget gennem en virksomhedsoverdragelse med reguleringsforpligtelse, kan momsen fradrages ved, at køberen succedere i sælgerens reguleringsforpligtelse (Den juridiske vejledning, D.A.14.5.2), hvilket bliver uddybet nærmere i afsnit 7.3 om regulering for investeringsgoder.

I såvel som tidligere afsnit, baseres definitionen af erhvervsmæssige udlejning af fast ejendom på Skattestyrelsens afgørelser, da der findes mange eksempler fra retspraksis for, hvornår der er tale om erhvervsmæssig udlejning. I en dom fra Østre Landsret var der ved en fejl, givet tilladelse til frivillig momsregistrering til et interessentskab hvor lejerne var interessenterne. Her var der tale om udlejning af lokaler til et lægehus, hvor der var personsammenfald mellem interessentskabet og lægehuset. Skattestyrelsen lægger vægt på, at der ikke var tale om erhvervsmæssig udlejning eftersom udlejningen ikke var fastsat efter markedsvilkår. Selvom der i dommen ikke lægges vægt på, hvordan huslejen var fastsat, begrundet Skattestyrelsen, at der var 100% personsammenfald. Det er betinget ved erhvervsmæssig udlejning, at alt økonomisk risiko påfalder udlejerens, og idet at risikoen lå på, at lejerens udlejning ikke anses for at være erhvervsmæssig udlejning jf. SKM2001.409.ØLR. Dette er et eksempel på, at kravet om, at udlejerens skal påtage sig alt økonomisk risiko er en væsentlig faktor for at blive omfattet af erhvervsmæssig udlejning. Derudover er frivillig registrering efter ML §51, stk. 1 ikke opfyldt.

6.3 Opsummering

Udlejning af fast ejendom er som udgangspunkt fritaget for moms. Momspligten hviler, som udgangspunkt, på salg af fast ejendom. Der er visse undtagelser som ikke er omfattet af momsfrigtagelsen, såsom udlejning af hotelværelser mv. Det er en betingelse, at udlejning af fast ejendom er af hele bygninger eller enkelte lokaler med dertilhørende grundstykker, brønde og anlæg m.m. Yderligere er udlejning til stand til en messe eller udstilling ikke omfattet af udlejning af fast ejendom, da det anses for at markedsføre virksomhedens produkter og forøge omsætningen.

Virksomheder der foretager erhvervsmæssig udlejning skal opfylde de betingelser der nævnes i ML §51 stk. 1. Yderligere har momsloven gjort det muligt for virksomheder at anmode om frivillig momsregistrering for erhvervsmæssig udlejning. Dette forudsætter at momsregistreringsperioden mindst skal være på 2 år fra udlejningens påbegyndelse. Virksomheder, hvis formål er at drive erhvervsmæssig udlejning med henblik på vedvarende indtægt, kan udleje til helt eller delvis momspligtige formål. Dette betyder, at udlejer kan fradrage omkostninger i forbindelse med vedligeholdelse, reparation m.m. Hvis udlejningen sker med interesseforbundne parter er det nødvendigt, at vurdere om udlejningen sker til et lavere beløb end tilfældet jf. ML §29. Endvidere er det en betingelse, at virksomheden der udlejer, påtager sig økonomisk risiko, og at lejen skal fastsættes efter markedsvilkår.

Hvis virksomheder opfører ejendomme med henblik på udlejning til boligformål, men efterfølgende vælger at sælge lejlighederne, kan dette ifølge afgørelserne, ske momsfrit. Dette skyldes, at hvis ikke der er foretaget fradrag af indgående afgift ved opførelsen af ejendommen er de ikke omfattet af momspligten.

7.0 Fradragsregler

Undervejs i afhandlingen er der gentagne gange blevet nævnt, at virksomheden kan få helt eller delvis fradrag for opførelse eller anskaffelse af ejendomme, samt ved udlejningsejendomme. Dette skyldes, at virksomheder der er momsregistreret kan fratrække momsen, hvis der bliver købt varer eller ydelser, som virksomheden sælger eller anvender til virksomhedens drift (SKAT, 2020). Momsloven indeholder forskellige bestemmelser for, hvordan der skal foretages regulering af indkøb af varer og ydelser. I dette afsnit vil der blive redegjort for fradragsregler i forbindelse med levering af fast ejendom, herunder salg af nyopførte bygninger, salg af byggegrunde samt hvilken fradragsret virksomheder har i forbindelse med

opførsel af fast ejendom. Yderligere redegøres der kort for udtagningsregler samt reglerne for regulering af investeringsgoder, herunder reguleringsforpligtelse og hvad dette indebærer.

7.1 Fradragsregler i forbindelse med opførsel af bygninger og salg af byggegrunde

En virksomhed har som udgangspunkt ret til fradrag, hvis der opføres ejendomme med henblik på salg. Her vil salget af den samlede ejendom til køber fradrages efter momslovens almindelige fradragsregler, jf. ML §37, stk. 1. Opførelsesomkostninger, i forbindelse med klargøring af byggegrunde til salg, omfattes også af denne bestemmelse. Dette skyldes, at der er tale om en momsplichtig levering og der kan dermed fradrages for indkøb af varer og ydelser jf. ML §37, stk. 1. For virksomheder der både opfører en eller flere ejendomme, der dels skal sælges eller dels skal anvendes til momsfri udlejning til boligformål, skal afgiften fordeles på de omkostninger der er blevet afholdt i forbindelse med aktiviteten (Den juridiske vejledning, D.A.11.3). Det vil sige, at fradragsregler afhænger af anvendelsen og den forventede anvendelse af ejendommen.

I forbindelse med fradragsret ved opførsel af fast ejendom, anvendes ML §39 stk. 1 og 3 der giver virksomheder mulighed for delvis fradragsret for moms ved opførsel og ombygning af bygninger. Dette vurderes på baggrund af et skøn som udarbejdes over byggeomkostningerne for virksomhedens lokaler i forhold til den samlede byggeomkostning. Det er dog kun den indgående moms der vedrører afgiftspligtig virksomhed, der kan fradrages. Samme bestemmelse anvendes hvis virksomheden opfører ejendom, som skal anvendes af virksomheden selv og hvor en del af lokalerne anvendes til privat eller udlejes afgiftsfrit. Der skal vurderes hvor stor omfang af omkostninger anvendes til den momsplichtige del, og den private del samt ved udlejningen jf. ML §39, stk. 1.

7.2 Fradragsregler i forbindelse med ombygning, reparation og vedligeholdelse af fast ejendom

I tidligere afsnit blev der redegjort for, at der var mulighed for fradrag for ombygning, reparation og vedligeholdelse af fast ejendom. Dette gælder, hvis disse omkostninger vedrører direkte virksomhedens lokaler. Bestemmelserne i ML §39, stk. 3 og 4 findes anvendelig, hvis bygningen anvendes som enten momsplichtige eller momsfrie aktiviteter. Det er dog en betingelse, at leverandøren i sin faktura opdeler prisen for det arbejde der er momsplichtig, der er blevet udført, for at virksomheden kan opnå fradragsret. Ombygning-, reparations- og

vedligeholdelsesarbejde der ikke direkte henføres til ejendommens lokaler, skal ifølge stk. 4 fradrages med den andel, der svarer til forholdet mellem etageareal af virksomhedens lokaler og bygningens samlede areal, jf. ML §39, stk. 4. Dette gælder eksempelvis facaderenovering, udvendig vedligeholdelse, udskiftning af varmeanlæg m.m. (Den juridiske vejledning, D.A.11.4.4.7). Hvis der er tale om lokaler der både anvendes til momspligtige såvel som momsfrie aktiviteter anvendes ML 38, stk. 1 om delvis fradragsret.

7.3 Regulering for investeringsgoder

Større anskaffelser skal momsfradrages, men der gælder særlige regler for efterfølgende brug af investeringsgoder. I ML §43 og 44 er der fastsat regler for regulering af fradrag for investeringsgoder. Der skal ske regulering af fradragsberettiget moms for investeringsgoder, hvis der sker ændringer i anvendelsen efter anskaffelse og som vil medføre ændring i fradragsretten. Reglerne sikrer, at omfanget af momsfradraget for større anskaffelser afspejler den faktiske anvendelse af godet, og at godet tilpasses momsfradraget ved evt. ændringer i reguleringsperioden. Efter ML §43, stk. 2 forstås investeringsgoder således:

- 1) *“Maskiner, inventar og andre driftsmidler, hvis anskaffelsespris ekskl. afgiften efter denne lov overstiger 100.000 kr., og er undergivet værdiforringelse,*
- 2) *Fast ejendom, herunder til- og ombygning*
- 3) *Reparation og vedligeholdelse af fast ejendom til et samlet beløb af mere end 100.000kr. årligt. (ML §43, stk. 2)*

For investeringsgoder gælder der særlige regler for, hvordan reguleringen af momsfradraget skal foretages. Reglerne tager udgangspunkt i, at der skal opgøres en momsreguleringsforpligtelse ved anskaffelse af et investeringsgode. Reglerne for regulering for investeringsgoder findes desuden i den bagvedliggende hjemmel i momssystemdirektivets artikel 187-189.

Ud fra ovennævnte er fast ejendom, herunder til- og ombygning samt vedligeholdelse og reparation, omfattet af regulering for investeringsgoder. Dette har særlig relevans ved opførsel af fast ejendom med henblik på salg, og ved til- og ombygning af eksisterende ejendomme som er omfattet af 25%-reglen, samt opførsel af ejendom til boligudlejning. Endvidere afhænger reguleringsperioden af hvilket investeringsgoder der er tale om, hvilket i dette tilfælde omhandler fast ejendom (Den juridiske vejledning, D.A.11.7.4.3).

Regulering af investeringsgoder skal som udgangspunkt reguleres efter anskaffelse eller ibrugtagning, men inden reguleringsperiodens udløb overgår til en anden anvendelse, som medfører en ændring i fradragsretten. Reguleringer foretages kun, hvis ændringen indtræder indenfor et vist åremål efter anskaffelsen. Reguleringsforpligtelsen for fast ejendom er over en 10-årig periode, hvor regulering skal ske med 1/10 af momsbeløbet, der er fradraget i forbindelse med anskaffelsen eller ibrugtagningen af ejendommen jf. ML §44, stk. 2. Reguleringen skal foretages på det tidspunkt, hvor ændringen af anvendelse af ejendom er konstateret i udgangen af det pågældende regnskabsår (Den juridiske vejledning, D.A.11.7.4.7). Efter reguleringsens udløb vil ændringen i anvendelse ikke igangsætte en ny regulering (Engsig, mfl., 2014, s. 143). Der foretages momsmæssig regulering i følgende tilfælde:

- *“Hvis virksomhed har fratrasket hel eller delvis moms på et indkøb, som efterfølgende tages i anvendelse til formål, som reducerer den fradragsberettigede andel, herunder private formål.*
- *Hvis en virksomhed har fratrasket moms eller kun fratrasket delvis moms på et indkøb, som efterfølgende tages i anvendelse til formål, som giver mulighed for yderligere fradragsret.*
- *Hvis et investeringsgode sælges.... Er der tale om momsfrit salg af fast ejendom, sidestilles salget med overgang til momsfritaget anvendelse. Hvis der er en reguleringsforpligtelse på ejendommen, skal den enten indbetales til myndighederne, eller overdrages til køber”* (Pedersen, 2020, s. 143).

Ud fra ovenstående kan der kun ske regulering ved efterfølgende brug af investeringsgoder, der giver ret til et mindre fradrag end opnået ved anskaffelsen. Hvis anskaffelsen af investeringsgodet har været med fuld fradrag, skal godet reguleres, hvis det anvendes til privat brug eller ved momsfrie aktiviteter. Det samme gælder for investeringsgoder, der er opnået ved delvis fradrag, hvor efterfølgende regulering kan resultere i et lavere fradrag eller intet fradrag (Den juridiske vejledning, D.A.11.7.4.5.1). Derudover skal det gøres opmærksom på, at efterfølgende salg eller overdragelse af fast ejendom skal afgiften reguleres, herunder byggemomsen, for den resterende del af reguleringerne, hvis virksomheden har haft helt eller delvis fradrag ved anskaffelsen eller opførelsen. Momsbeløbet som er omfattet af reguleringsforpligtelse indebærer både byggemoms, men også afgiften af de anvendte

materialer der er indkøbt til leverandør (id.). Det skal nævnes, at hvis der opføres flere ejendomme er det anbefalet, at udarbejde en reguleringsforpligtelse for hver ejendom.

Endvidere skal der gøres opmærksom på, at hvis virksomheden har opført ejendomme med henblik på salg, men beslutter sig for momsfri udlejning, vil senere salg af ejendommen indenfor 5 år efter bygningens færdiggørelse, være momspligtigt.

For virksomheder, der har opført ejendomme med henblik på salg, men i stedet udlejes momsfrit, efterfølgende sælges inden for 5 år efter bygningens færdiggørelse, vil salget være omfattet af momspligten. Dette skyldes at førstegangssalget af ejendommen er pålagt moms, og at bygningen stadig anses for at være ny inden for 5-årsreglen. Da reguleringsforpligtelsen for fast ejendom er på en 10-årig periode, vil det resterende indbetaling af reguleringsforpligtelsen blive erstattet af afgiften på ejendommen ved salget. Virksomheder der opfører ejendomme med henblik på salg, men udlejer i stedet og bliver solgt efter 5 år fra bygningens færdiggørelse, er ikke omfattet af momspligten, da bygningen ikke anses for at være omfattet af definitionen af en "ny" bygning længere jf. MBK §54, stk. 2 punkt 2. Ændringen af hensigten resulterer i en reguleringsforpligtelse og hvis salget af ejendommen fuldføres, kan sælger vælge at indbetale det resterende beløb af momsreguleringsforpligtelsen eller der kan ske overdragelse af forpligtelsen til køberen. Dette er dog betinget af, at salget skal foretages uden afgift af en erhvervsejendom, og at køberen mindst har samme fradragsret som sælger på opførelsestidspunktet jf. MBK §20, stk. 1.

7.3.1 Opgørelse af reguleringsforpligtelse

Det fremgår i ML §43, stk. 3 hvornår der skal foretages regulering. Det nævnes i tidligere afsnit, at reguleringsforpligtelse kan opstå ved opførsel af nybyggeri eller renovering af ejendom med henblik på salg, hvor forpligtelsen vil opstå i det tidspunkt byggeriet er færdigbygget. Hvis der er tale om udlejningsejendomme, hvor der skal udlejes erhvervsmæssige med frivillig registrering, skal reguleringer af forpligtelsen ske på det tidspunkt hvor udlejningen påbegyndes. Omkostninger til reparation og vedligeholdelse af ejendommen skal som tidligere nævnt, reguleres i en 5-årig periode og for fast ejendom reguleres det over en 10 årig periode. Reguleringerne påbegyndes i det regnskabsår, hvor omkostningerne er blevet afholdt. Det vil sige, at reguleringsperioden afhænger af hvilken form for aktivitet der er foretaget. Det fremgår i ML §44, stk. 1, at der skal reguleres ved de første 10 kalenderår efter ejendommens anskaffelsestidspunkt. Derudover skal det nævnes, at reguleringen fortsætter indtil regulerings udløb. I ML §44, stk. 3 foretages der ikke fradrag,

hvis fradragsprocenten er mindre end 10%. I nedenstående afsnit gives der et eksempel på, hvordan opgørelsen af reguleringsforpligtelse skal foretages. Derudover skal det understreges, at fastsættelsen af fradragsprocenten sker efter reglerne i ML §38 for driftsmidler og §39 for bygninger.

Eksempel på momsregulering af nyopført ejendom

Virksomheden A opfører i 2012 en ejendom med 10 lejligheder med henblik på afgiftspligtig salg. Dette betyder, at virksomheden skal momsregistreres. Ved opførsel af ejendommen har A haft fuld fradragsret og fradraget for i alt kr. 2.000.00. Afgiftsreguleringsforpligtelsen udgør kr. 2.000.000 som skal fordeles over en 10-årig periode.

Tabel 1: Reguleringsforpligtelse ved uændret hensigt

År	Anvendelse	Afgift	Fradragsprocent	Reguleringsforpligtelse
12	Momspligtig	200.000	100%	2.000.000
13		200.000	100%	1.800.000
14		200.000	100%	1.600.000
15		200.000	100%	1.400.000
16		200.000	100%	1.200.000
17		200.000	100%	1.000.000
18		200.000	100%	800.000
19		200.000	100%	600.000
20		200.000	100%	400.000
21		200.000	100%	200.000

I ovenstående tabel påvises, hvordan reguleringsforpligtelse skal fordeles ved en nyopført ejendom med henblik på salg. Hertil har A fradraget for 2.000.000 kr. der fordeles over 10 år. I hele perioden er der ikke sket ændring i anvendelsen og dermed forbliver reguleringen ens for alle år.

I tabel 2 påvises, hvordan momsreguleringen ændres, hvis anvendelsen går fra fuld momspligtig brug til blandet benyttelse. I 2012 sælger virksomheden 9 lejligheder. Eftersom der er blevet fradraget af omkostninger for kr. 2.000.000 skal dette fordeles for hver enkelt lejlighed. Hver lejlighed skal regulere kr. 200.000 i en 10-årig periode.

Virksomheden A regulerer kr. 200.000 over en 10-årig periode for den sidste lejlighed der ikke er blevet solgt endnu, hvilket svaret til kr. 20.000 pr. år. I 2013 vælger virksomheden, at udleje lejligheden og reguleringsforpligtelsen ændres til momsfri udlejning. Dette resulterer

i, at fradragsprocenten ændres til 0, da udlejning er fritaget for moms, og der skal derfor indbetales kr. 20.000 for hvert år, virksomheden lejer ud.

Tabel 2: Ændring af reguleringsforpligtelse

År	Anvendelse	Moms fordelt over 10 år	Fradragsprocent	Regulering
12	Salg af 9	1.800.000	100%	0
13	udlejning af resterende lejlighed	20.000 pr. år	0%	-20.000
14	udlejer	20.000	0	-20.000
15	Udlejer	20.000	0	-20.000
16	Udlejer	20.000	0	-20.000
17	Udlejer	20.000	0	-20.000
18	Salg af lejligheden	20.000	0	-80.000
19			0	
20			0	
21			0	

Hvis virksomheden vælger, at sælge lejligheden i 2014, skal salget pålægges moms, da hensigten med lejligheden stadig er med henblik på salg. Eftersom salget anvendes til 100% momspligtige aktivitet, og der er pålagt moms på salget, vil det resterende momsforpligtelse blive påført ved salget, og der skal ingen tilbagebetaling. Tilbagebetaling vil kun ske, når ændringen af hensigten resulterer i 0% fradrag.

Hvis virksomheden fortsætter med, at udleje frem til 2018, og vælger at sælge lejligheden i dette år, er dette momsfrataget. Dette skyldes, at lejligheden er omfattet af levering af nyopførte bygninger og er taget i brug, hvilket betyder, at regelsættet om 5 års-reglen skal iagttages ved færdiggørelsestidspunktet. Da salget sker i 2018 er bygningen ikke længere omfattet som "ny" og lejligheden kan derfor sælges momsfrit, mod at der ikke skal betale det resterende af momsforpligtelsen. Derfor er fradragsprocent i 2018 stadig 0%, eftersom salget overgår til momsfrit. Dette resulterer i en tilbagebetaling af det resterende af momsforpligtelsen i det år lejligheden sælges.

7.4 SKATs bindende svar

I november 2019 blev en ændring af momsloven vedtaget, hvilket betyder, at der nu skal sondres mellem hvornår virksomheder ændrer deres intentioner og hensigter med ejendommen.

Der skelnes mellem to former for “ændret hensigt”:

1. Fuldt momspligtig salg til fuldt momsfritaget boligudlejning.
2. Fuld momspligtig udlejning til fuld momsfritaget udlejning (SKM2019.574.SR).

Efter forrige afsnit har den hidtidige praksis været, at det oprindelige momsfradrag for fast ejendom reguleres og afregnes i en 10-årig periode. Den nye lovændring, som vi kigger nærmere på i afsnit 8, har især betydning for de virksomheder der opfører ejendomme eller lejligheder med henblik på salg, men trods for salgsbestræbelser ender med at udleje dem i stedet.

I SKM2019.574.SR var der anmodet om et bindende svar fra Skatterådet, om hvordan den momsmæssige behandling af et færdigbygget beboelsesejendom skal foregå, på trods af salgsbestræbelserne endnu ikke er solgt, og udlejes i stedet. Beboelsesejendommen blev opført i 2019, hvor henblikket var, at få solgt disse, men da dette ikke lykkes, ønskes der i stedet, at udleje ejendommene i 2019 og 2020. Der har været tvivlsomhed på hvornår reguleringsforpligtelse indtræder, hvis ejendommen udlejes med start fra 2019. Eftersom virksomheden havde henblik på at sælge ejendommen, er der foretaget fuld fradrag for omkostninger i forbindelse med opførelsen, hvilket refereres tilbage til ML §37. Skatterådet begrundet blandt andet, at der skal vurderes om fradraget, der er blevet foretaget, er i overensstemmelse med bygningens anvendelse i regnskabsåret, hvor der er foretaget ibrugtagning til momspligtig anvendelse. Eftersom ejendommen ikke kan sælges, bliver der indgået en aftale om udlejning af ejendommen i samme regnskabsår, hvor ejendommen er færdiggjort. Ifølge Skatterådet skal det fradrag, der er opnået i forbindelse med opførelsen af ejendommen tilbageføres således, at det er i overensstemmelse med ejendommens anvendelse i regnskabsåret. Det fremgår af det bindende svar, at virksomheden udlejer ejendommen momsfrit ved udgangen af 2019 og taget i brug til momsfrie samt ikke fradragsberettiget aktiviteter. Der skal derfor foretages en berigtigelse af de fradrag, der er opnået ved opførelsen ved, at tilbageføre fradraget i momsindberetningen for sidste momsperiode i ibrugtagningsåret. Såfremt virksomheden fortsætter med at anvende ejendommen til momsfritaget anvendelse vil der ikke være nogen form for regulering. På baggrund af dette bindende svar fra Skatterådet

skal det oprindelige momsfradrag reguleres som udgangspunkt med 100%, og dette vil resultere i, at fradraget ikke afregnes over en 10-årig periode. Dette underbygges yderligere af bilag 1, hvor det er efter virksomhedens opfattelse at ændret hensigt fra momspligtig til momsfri udlejning udløser en 10-årig reguleringsforpligtelse. Det er, ifølge virksomhedens opfattelse, at SKAT har misforstået momslovens regelsæt om fradragsret, investeringsgoder og reguleringen heraf. SKAT udtrykker i afgørelsen at reguleringsforpligtelsen skal indbetales på én gang, som en slut-regulering hvorpå momsen forsvinder. Denne form for slutregulering har ikke direkte hjemmel i momssystemdirektivet, hvilket betyder at gennemførelse af slutreguleringen strider imod direktivet. Eftersom afgørelsen blev foretaget før SKATs bindende svar i november, kan det forstås at SKATs opfattelse af reguleringen skal foretages med 100% og holder fast i denne beslutning, hvilket kan ses på det bindende svar fra november. Dermed er det ifølge SKAT at den 10-årig momsreguleringsforpligtelse ikke kan anvendes, hvis ændring af hensigten fra momspligtig til momsfri aktivitet sker inden for samme regnskabsår.

7.5 Hvordan anvendes fradragsregler i praksis?

Ud fra ovenstående afsnit om fradragsregler og reguleringsforpligtelse kan det konkluderes, at omkostninger der er forbundet med nyopført bygning, afhænger af hvad bygningen forventes at blive anvendt til. Ved opførelse af bygningen med henblik på salg, kan der fradrages for omkostninger der er forbundet med opførelsen. For bygninger der er opført med henblik på udlejning, skal der fradrages afhængig af om der er moms på udlejning og hvorvidt den er omfattet af erhvervsmæssig udlejning og frivillig registrering. Eftersom fradragsretten afhænger af hvad ejendommen anvendes til, opstår udfordringen i det øjeblik der sker en ændring af anvendelsen eller hensigten med ejendommen.

I det øjeblik ejendommen overgår fra at momspligtig salg til momsfri udlejning, indtræder reguleringsforpligtelsen i det regnskabsår, hvor udlejningen påbegyndes. Endvidere skal det nævnes, at virksomheder der har hensigt om at opføre en bygning til salg skal være reel. Der skal således foreligge dokumentation for hensigten samt indsats for at få bygningen solgt. Dette fremgår i et svar fra tidligere skatteministeren fra folketingets Skatteudvalg, Karsten Lauritzen (Lauritzen, mfl., 2019). Der skal årligt ske en vurdering af, hvorvidt der er sket ændring i hensigt af ejendommen.

På nuværende tidspunkt volder der en del tvivlsomhed for hvornår virksomheder, der har fratrullet indgående afgift ved opførsel af ejendomme, risikere at skulle tilbagebetale hele beløbet i det øjeblik ejendommen overgår til udlejning. Skattestyrelsen er i øjeblikket i gang med en række sager, blandt andet afgørelser hvor byggevirksomheder ikke er berettiget til fradrag for byggeomkostningerne grundet hensigten med salget ikke anses for at være reelle (Pedersen, 2019, s. 34). I tidligere afsnit er det blevet påvist at SKAT opkræver den indgående moms på én gang, i det øjeblik hensigten med ejendommen ændres i samme regnskabsår. Dette betyder, at virksomheden skal indbetale hele momsreguleringsforpligtelsen, hvis ejendommen overgår til udlejning inden byggeriet er færdiggjort. Ifølge Skatteministeriets opfattelse har flere byggevirksomheder begyndt at udleje boligerne, hvor hensigten fra starten var at udleje boligerne, men har anført at bygningen har hensigt på salg. Dette har resulteret i, at virksomheden kan opnå en rentefri momskredit fra staten. Efter indførsel af momspligtig salg af fast ejendom, har det samtidig resulteret i at virksomheder kan få refunderet momsen af staten. Hvis ændringen af hensigten foretages og boligerne lejes ud, får virksomheden en 10-årig periode at tilbagebetale det opnået fradrag i forbindelse med opførslen, hvilket er i form af momsreguleringsforpligtelsen. Skatteministeren vil derfor have Skattestyrelsen til at udføre kontrol hos ejendombranchen for at sikre, at der ikke opnås momskredit til andre udbydere, der ikke har til formål, at opføre ejendomme med henblik på salg (Høberg, 2019). Virksomheder har dermed en risiko for, at skulle tilbagebetale hele afgiften, og det er derfor vigtigt, at virksomheder har dokumentation for at ejendomme er opført med henblik på salg, og har gjort en indsats for at få ejendommene solgt.

8.0 SKAT og ændringen af momsloven

I udgangen af 2019 blev en ændring af momsloven vedtaget og som har betydning for virksomheder der sælger og udlejer fast ejendom. I følgende afsnit vil der tages udgangspunkt i momslovens nye ændringer, hvor afsnittet udelukkende har fokus på den del af loven der indebærer fast ejendom.

8.1 Nyt lovforslag, L27a

Det nye lovforslag: *“Lov om ændring af chokoladeafgiftsloven, lov om forskellige forbrugsafgifter, momsloven og forskellige andre love”*, som også betegnes for L27a, blev præsenteret for folketinget i november 2019, hvor lovforslaget, i samme måned blev vedtaget.

Lovforslagets §4, nr. 4-7, 13-16 og 20-25, vedrører momsregler for tilfælde af udtagningsbeskatning samt opgørelsen af den momsplige værdi heraf.

Ændringen af lovforslaget resulterer i, at reglerne for regulering af investeringsgoder er omfattet af reglerne om udtagning, herunder fast ejendom. De nye regler har især betydning ved udtagning af nyopførte ejendomme, væsentlig ombyggede/istandsatte bygninger og byggegrunde, der overgår fra momspligtig salg til momsfri aktiviteter såsom udlejning. Det skal dog gøres opmærksom på, at ændret hensigt ikke gælder for fast ejendom, der ikke er defineret som "ny", da ejendomme efter 5 år fra færdiggørelses tidspunktet er taget i brug, er den efter 5 år defineret som gammel, se herom i afsnit 5.1.

Dette betyder, at virksomheder der har opnået fuldt eller delvis momsfradrag ved anskaffelsen eller opførelsen af ejendommen, skal afregne afgift i det øjeblik godet overgår fra momspligtig til momsfri anvendelse. Afgiften skal dermed ske efter markedsværdi. Den nye lovændring påvirker især virksomheder, der har opført ejendomme med henblik på salg, men trods salgsbestræbelser ikke kan sælge ejendommene og i stedet udlejes uden opkrævning afgift. I tidligere afsnit, jf. afsnit 7, er der blevet redegjort for at ejendomme der opføres med henblik på momspligtige salg, kan fradrage omkostninger vedrørende opførelsen. Hvis der sker ændringer af hensigten efter anskaffelsen, skal fradraget, efter momsreguleringsforpligtelsen, reguleres med 1/10 pr. år. Efter det nye lovforslag skal der fremover betales udtagningsmoms på det tidspunkt, hvor udlejningen påbegyndes, eftersom ejendommen overgår fra momspligtig til momsfri aktivitet.

Tidspunktet for lovforslaget ikrafttrædelse er endnu ikke fastlagt på nuværende tidspunkt. Yderligere er tidspunktet blevet udskudt på grund af nuværende problem med Covid-19. Denne faktor vil belyses i det kommende afsnit.

9.0 Analysen og sammenfatning

I afhandlingens analyseafsnit vil der tages udgangspunkt i momslovens ændringer på udtagning af investeringsgoder, herunder fast ejendom. Formålet med analysen er at få en forståelse for, hvordan den nye ændring vil påvirke erhvervslivets salg og udlejning af fast ejendom. Hertil fremkommer det, at ændringen vil have betydning for leveringen af nye bygninger og levering af byggegrunde, hvor hensigten med disse ændres fra momspligtigt salg til momsfri udlejning. Dette kan skyldes, at virksomheder, der i forbindelse med opførelsen af ejendommen, har foretaget fradrag hvor virksomheden efterfølgende ikke kan sælge ejendomme, og i stedet

udlejer. Hertil vil der i afsnittet, give en forståelse for hvad konsekvenserne er ved ændret hensigt efter momslovens nye ændringer.

Analysen vil blive opdelt i 4 dele, hvor første del vil fokusere på forståelsen hvad de hidtil regler indebærer. Anden del af analysen vil bestå af en forståelse af de kommende regler for fast ejendom og tredje del indebærer en analyse af ændringernes betydning. Afslutningsvis består fjerdedel af hvad konsekvenserne er af ændrede momsregler og hvilken betydning ændringen har for erhvervslivet inden for ejendomsmarkedet. I analysen er der taget forbehold for nuværende situation om Covid-19² og eftersom situationen påvirker ejendomsmarkedet, inddrages Covid-19 som en faktor til forståelsen af, hvad de kommende regler har betydning for erhvervslivet.

Endvidere anvendes der forskellige afgørelser fra EU-domstolen for, at give en forståelse for momslovens nye ændringer, der er blevet anvendt i andre EU-lande. Derudover gives der flere eksempler på, hvordan udtagningsmomsen for fast ejendom skal opgøres, og der undersøges hvad konsekvenserne kan blive som følge af loven, og hvordan det vil påvirke erhvervslivet.

9.1 Hidtil regler for momsregulering

Momsregulering af investeringsgoder skal, som tidligere nævnt, foretages hvis der sker ændringer i anvendelsen af ejendommen efter anskaffelsen. Resultatet af dette medfører til ændringer i fradragsretten, og derfor skal momsfradraget tilpasses ved momsreguleringen. Det gælder for fast ejendom, at momsreguleringsperioden skal foretages over en 10-årig periode for de første 10 kalenderår. Denne forståelse af reglerne har været gældende frem til Skatterådets bindende svar i sagen SKM2019.574.SR, som tidligere er blevet beskrevet i afsnit 7.4. På baggrund af denne afgørelse har Skatterådet lagt vægt på, at ejendomme som er opført med henblik på salg, og trods salgsbestræbelserne ikke kan sælges, og i stedet udlejes, skal det oprindelig fradrag der er opnået ved opførelsen af bygningen, tilbageføres 100%. Dette regelsæt samt den 10-årig forpligtelse er i uoverensstemmelse med hinanden, hvilket bliver uddybet i senere. Momslovens nye ændringer vil medføre til, at reguleringsreglerne ikke længere kan anvendes på fast ejendom, hvis hensigten med ejendommen overgår fra momspligtig til momsfri aktivitet.

² Covid-19 (Coronavirus) er en mild forkølelse men kan forårsage alvorlige infektioner i luftvejene. Udbruddet af virussen startede i december 2019 og langsomt bevæget sig til Danmark. Krisen har medført til en samfundsnedlukning i DK d. 11 Marts 2020 (Sundhedsstyrelsen).

I perioden frem til Skatterådets bindende svar, har reguleringsforpligtelsen været over en 10-årig periode. Det er tidligere nævnt, at dette er blevet ændret på baggrund af Skatterådets bindende svar fra afgørelsen SKM2019.574.SR. I et høringsbrev³ tilbage i 2013, se bilag 2, har spørgeren anmodet om et bindende svar fra Skatterådet, om hvorvidt tilbageførelsen og indbetalingen af hele den fratrukne moms kan foretages, hvis hensigten med lejligheden inden færdiggørelse skifter karakter, således at den færdigopførte bygning nu anvendes med henblik på udlejning. Ifølge spørgerens opfattelse vil dette kunne lade sig gøre, hvorimod SKATs indstilling er en afvisning, hvilket er i uoverensstemmelse med afgørelsen fra 2019, hvor indbetalingen af momsen skal ske med 100%. Virksomheden, i høringsbrevet, havde taget fradrag for moms af udgifter, der var forbundet med opførelsen af bygningen. De fleste lejligheder i ejendommen og virksomheden påtænker, at udleje de resterende lejligheder som ikke kan sælges. Derved ændres hensigten fra salg til momsfri udlejning inden lejligheden er færdigopført. Det er ifølge spørgeren, at den 10-årig reguleringsforpligtelse ikke skal anvendes, eftersom lejligheden ikke er færdigopført og ikke taget i brug, hvorimod SKATs opfattelse er, at spørgeren er momspligtig og har opført lejlighederne med henblik på salg, hvilket betyder, at lejligheden indgår i spørgerens momspligtige virksomhed. Det er ifølge SKAT, at momsloven ikke giver mulighed for, at spørgeren kan få tilbagebetalt den fratrukne moms med tilbagevirkende kraft ved ændring af virksomhedens hensigt fra momspligtig til momsfri aktivitet (SKAT, 2013, høringsbrev, bilag 2).

Høringssvaret er dermed en underbyggelse til, hvordan ændringen fra en 10-årig momsreguleringsforpligtelse overgår til en tilbageføring af hele momsbeløbet på 100%. I betragtningen af, at høringsbrevet er fra 2013 og sagen blev trukket tilbage, skal dette påvise vigtigheden af Skatterådets bindende svar i 2019 om fuld indbetaling af moms, samt ligheden mellem spørgerens opfattelse af dette. Hvis der foreligger andre sager der har samme ligheder med høringsbrevet, skal Skattestyrelsen tage det bindende svar i betragtning. På baggrund af Skatterådets bindende svar og praksis er spørgsmålet om, hvorvidt momsbeløbet skal indbetales 100% på én gang eller om indbetalingen skal ske efter 1/10, i samme kalenderår, hvilket ifølge høringsbrevet ikke er muligt. Efter det bindende svar fra 2019 kan det anses, at SKATs opfattelse og forståelse af reguleringen består af, at indbetalingen af hele momsbeløbet skal ske på én gang. Dette stemmer yderligere overens med EU-domstolens afgørelse om en

³Et høringsbrev er en skriftlig sagsfremstilling fra SKAT, som sendes til borger og virksomheder, der har anmodet om et svar om en konkret problemstilling. Høringsbrevet består af oplysninger vedr. sagens faktiske forhold og hvad der påtænkes tillagt af betydning ved afgørelsen (Michelsen, Aage, m.fl., 2017)

hollandsk virksomhed. I sagen C-791/18 om Stichting Schoonizht mod den hollandske myndighed, har den hollandske virksomhed ændret hensigt med et lejlighedskompleks, hvortil det oprindelige foretaget fradrag skal reguleres. Fradraget blev foretaget under opførelsen af lejlighedskomplekset og på daværende tidspunkt var hensigten, at anvende lejlighedskomplekset til momspligtige formål. Nogle af lejlighederne blev efterfølgende udlejet på den betingelse af, at første brug af lejlighederne skulle være momsfri. På baggrund af dette havde den hollandske myndighed pålagt virksomheden, at skulle tilbagebetale hele det oprindelige foretagne fradrag for de lejligheder, der efterfølgende er blevet udlejet på én gang. EU-domstolen bekræfter, at det foretagne fradrag skal reguleres på én gang, hvilket er i overensstemmelse med Skatterådets bindende svar. Dette betyder, at Skatterådets bindende svar er pålidelig, eftersom EU-domstolens bekræfter Skattestyrelsens praksis på området. Dette resulterer i at momsreguleringsforpligtelsen ikke længere skal fordeles over en 10-årig periode, hvis hensigten ændres inden for samme regnskabsår som bygningens færdiggørelse. Dette betyder, at det foretagne fradrag, der er opnået ved opførelsen af bygningen, skal indbetales 100% på én gang.

9.2 Kommende regler

Momslovens nye ændringer medfører til, at momslovens regelsæt om udtagning vil omfatte investeringsgoder herunder fast ejendom. Reglerne er særlig relevante for bygninger der er defineret som ”ny” og er omfattet af momspligten på udtagningstidspunktet. En nyopført bygning er ny inden første indflytning, samt ny ved første levering efter indflytningen, hvis leveringen sker mindre end 5 år fra færdiggørelsestidspunktet, jf. afsnit 5.1. De nye momsændringer vil have betydning når virksomheder opfører nye bygninger med henblik på salg, trods salgsbestræbelserne ikke kan sælges og udlejes i stedet, overgår virksomheden fra momspligtig til momsfritaget aktiviteter. Dette betyder, at fast ejendom bliver omfattet af udtagning. Fast ejendom har aldrig været omfattet af momslovens almindelige regelsæt om udtagning, hvilket det bliver efter de nye ændringer, der træder i kraft. Overgangen fra momspligtig til momsfrie aktiviteter vil medføre til, at virksomheder skal afregne udtagningsmoms i det øjeblik investeringsgodet ændrer anvendelse. Opgørelsen af udtagningsmomsen skal gøres på baggrund af residualværdien, hvilket bliver uddybet senere.

Hovedreglen i momslovgivningen er, at der skal være levering mod vederlag, jf. afsnit 3.1. Hvis leveringen sker med vederlag skal der betales moms af det vederlag, der er

momspligtigt. Hvis varen er købt med henblik på helt eller delvis momspligtig anvendelse, skal der betales moms ved udtagning, hvis varen overgår til følgende formål:

- Anvendelse til privat brug for virksomhedens indehaver eller personale.
- Til vederlagsfrit overdragelse.
- Til virksomhedens øvrige momsfrie aktiviteter jf. ML §5-8.

Momslovens regler om udtagning har til formål, at sikre, at der ikke kan opnås en momsmæssig fordel ved, at indkøbe varer eller ydelser for efterfølgende anvendelse til ikke momspligtige formål. Det skal sikre, at virksomheden, der har opnået fuld eller delvis fradrag for godet ikke kan udnytte momssystemet, og anvende godet privat uden at skulle betale fradraget tilbage. Det vil sige, at udtagningsbeskatning har til formål, at sikre momsens neutralitet og følger den anvendelse godet har (Engsig, mfl., s. 69). På nuværende tidspunkt findes der, som tidligere nævnt, ingen udtagningsregler for fast ejendom, hvilket ændres ved ikrafttrædelse af momslovens ændringer. Dette betyder, at virksomheder skal betale udtagningsmoms, hvis der sker en ændring i anvendelse fra momspligtigt til momsfri udlejning og fra momspligtig til privat anvendelse. Ved udtagning af fast ejendom vil beskatningsgrundlaget nu bestå af en residualværdi for ejendommen.

Ved fremsættelsen af lovforslaget om ændringen af momsloven nævnes det, at udtagningsreglerne skal ændres således, at de er i overensstemmelse med momsdirektivet (L27, 2019, s. 14). Dette betyder, at momsgrundlaget for udtagning som udgangspunkt vil være købsprisen for varen, altså markedspris. Købsprisen skal forstås i sammenhængen med EU-domstolens afgørelse i sag C-16/14 om Property Development Company NV, som værende en residualværdi ved tidspunktet for varens udtagelse, det vil sige handelsværdi for udtagelsen. I dommen bliver det understreget, at fastlæggelsen af beskatningsgrundlaget for fast ejendom skal beliggenhed, størrelse og andre væsentlige kendetegn hovedsageligt tages i betragtning. Yderligere lægges der vægt, i dommen, på det sjette momsdirektivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b om hvordan beskatningsgrundlaget skal foretages for transaktioner ved udtagning. Goderne der udtages, skal efter direktivet, ske efter residualværdien på det tidspunkt udtagningen findes sted. Hvis ikke residualværdien kan opgøres, skal beskatningsgrundlaget opgøres efter kostpris for en tilsvarende vare ved udtagnings tidspunktet (C-16/14, præmis 43-44). I en anden afgørelse fra EU-domstolen omhandlende en bulgarsk virksomhed, som havde taget fuldt fradrag for køretøjer som efterfølgende blev udtaget til momsfrie aktiviteter.

Domstolen bemærker, at der ved udtagelsestidspunktet er opgjort en købspris som skal forstås som varens residualværdi på udtagelsestidspunktet. Domstolen præciserer således, at momsgrundlaget for varens værdi skulle svare til markedsværdi for en tilsvarende vare under hensyntagen til omkostninger til forarbejdning af denne vare (C-142/12, præmis 32).

På baggrund af EU-dommen og ændringen af momsloven skal der ved udtagningsstidspunktet for fast ejendom, opgøres en residualværdi for ejendommen, det vil sige den reelle værdi for ejendommen og ikke den værdi virksomheden har indkøbt ejendommen til. Hvis ikke residualværdien eller købsprisen kan opgøres, skal udtagningsmomsen opgøres på baggrund af kostprisen (Engvang, mfl., 2019). Momslovens nye ændringer vil medføre til, at fast ejendom ikke længere er omfattet af en reguleringsforpligtelse, hvis hensigten af anvendelsen ændres, men overgår til udtagning, hvor udtagningsmomsen skal indbetales efter markedsværdi. I lande udenfor Danmark, som blandt andet Holland og Bulgarien, har man allerede erfaret med udtagningsmoms og hvordan residualværdien skal opgøres. Selvom det i den bulgarske dom, omhandler køretøjer er det samme princip for fast ejendom. Ud fra begge afgørelser har det givet en forståelse for, hvordan udtagning af varer og investeringsgoder skal behandles, og at de danske virksomheder, når lovens ændringer træder i kraft, er omfattet af reglerne om udtagningsmoms, hvis hensigten med ejendommen overgår fra momspligtig til momsfri anvendelse.

9.3 Lovændringens betydning

På baggrund af momslovens ændringer har det givet anledning til en kompliceret situation af nuværende gældende regler for udtagning og for momsreguleringsforpligtigelse for fast ejendom. Dette betyder, at ændringen af hensigten fra fuld momspligtig salg til momsfrit udlejning resulterer i, at der skal betales udtagningsmoms på det tidspunkt hensigten ændres. I tidligere afsnit nævnes det, at der skal afregnes udtagningsmom efter residualværdien (markedspris), hvilket er et område, hvor der enten kan opstå en lempelse eller en stramning for virksomheder, der har med ejendomsprojekter at gøre. Markedsprisen for ejendommen kendes ikke, da det skyldes at ejendommen ikke kunne sælges til den udbudte pris. Konsekvensen heraf vil medføre til en lempelse, hvis markedsprisen er under virksomhedens kostpris, hvorimod hvis markedsprisen er højere end kostprisen medfører dette en stramning for virksomheder. I nedenstående skema illustreres, hvordan hidtidige praksis gennemføres, samt hvordan praksis på nuværende tidspunkt er, og hvordan fremtidig praksis skal udføres.

Eksempel xx: Ændring af praksis

Virksomhed A opfører en ejendom på 10 boliger til salg for kr. 40.000.000 inkl. moms og i forbindelse med opførelsen er der foretaget fradrag for kr. 10.000.000 kr. Markedsprisen for ejendommen er kr. 80.000.000 inkl. moms.

Tabel 4:

Ændring af praksis:	Momsfradrag	Afregning af moms ved udlejning	Nettoprovenue for staten
Gl. praksis	Kr. 10.000.000	Kr. 1.000.000 pr. år i 10 år.	Kr. 0
Nuværende praksis fra Nov. 2019	Kr. 10.000.000	Kr. 10.000.000	Kr. 0
Ny lovændring (2020)	Kr. 10.000.000	Kr. 16.000.000	Kr. 6.000.000

Kilde: Selvkonstrueret med inspiration fra BDO

Ud fra ovenstående skema er der påvist, hvordan ændret hensigt fra momspligtig til momsfri aktivitet, resulterer i regulering af fradrag efter den gamle praksis. Reguleringen skal foretages, hvis anskaffelsen af investeringsgodet har været med fuld fradrag, og godet efterfølgende anvendes til privat brug eller momsfrie aktiviteter. Fast ejendom er, som tidligere nævnt, omfattet af reguleringsforpligtelsen og skal indbetales 1/10 i momsreguleringsforpligtelse for hvert år i en 10-årig periode, hvilket er illustreret i eksemplet, jf. afsnit 7.3. I november 2019 havde Skatterådet afgivet et bindende svar, se evt. afsnit 7.4, til en virksomhed som ændrede hensigten med ejendommen fra salg til udlejning. Ifølge det bindende svar fra Skatterådet skal det oprindelige fradrag tilbagebetales med 100%, hvis hensigten af anvendelse af ejendommen ændres inden for samme regnskabsår, fra bygningens færdiggørelse. Efter den nye lovændring skal der afregnes efter markedsprisen for ejendommen. Markedsprisen for ejendommen er angivet til kr. 80.000.000 og eftersom udtagningsmomsen udgør 20% på ejendomme, bliver den beregnede moms således til kr. 16.000.00. Sammenlignet med tidligere og nuværende afregning, har ændringen af momsloven resulteret i, at staten har opnået en fordel i form af et nettoprovenue på kr. 6.000.000.

Momslovens nye ændringer kan medføre enten en lempelse af reglerne eller en stramning. Hvis en virksomhed opfører bygninger til kr. 50.000.000 og markedsprisen for

bygningen er kr. 40.000.000, hvor virksomheden efterfølgende udtager bygningen til momsfri anvendelse, skal der betales udtagningsmoms af markedsprisen, selvom der er foretaget fradrag for de kr. 50.000.000. Hvis markedsprisen er højere end kostprisen svarende til kr. 60.000.000, så vil det medføre til, at virksomheden skal betale et større merprovenue til staten, da der skal betales udtagningsmoms af de kr. 60.000.000.

I næste eksempel påvises en mere dybdegående behandling af fast ejendom, der er omfattet af momslovens nye udtagningsregler.

Eksempel 1- Behandling af momslovens ændring

År	Virksomhedens handling
1	En virksomhed opfører en ny ejendom med 10 lejligheder med henblik på salg. Prisen for ejendommen er kr. 20.000.000 inkl. Moms. Der foretages fuld fradrag for momsen, eftersom godet anvendes til fuld momspligtig salg. I samme år sælges 5 af lejlighederne.
2	De resterende 5 lejligheder udlejes efterfølgende til momsfri udlejning, hvilket betyder, at udtagningsmomsen indtræder for disse lejligheder. Markedsprisen for de 5 lejligheder er mindre end udbudsprisen og koster kr. 1.500.000. Dette betyder, at der skal indbetales kr. 300.000 i udtagningsmoms for hver lejlighed til staten.
3	
4	I år 4 kan virksomheden sælge 2 af lejlighederne til en pris på kr. 1.800.000. De to lejligheder skal sælges momsfrit.
5	
6	I år 6 sælger virksomheden de resterende lejligheder momsfrit.

Kilde: Selvkonstrueret, inspireret af FSR

Ud fra eksemplet bliver det illustreret, at virksomhedens opførsel af ejendommen er med henblik på salg. På trods af salgsbestræbelserne vælger virksomheden, at udleje de resterende lejligheder der ikke kan sælges i år 2. Dette betyder, efter momslovens nye ændringer, at

udtagningsmomsen skal opgøres på det tidspunkt hvor udlejning findes sted. Markedsprisen for lejlighederne er lavere end den udbudte pris, eftersom det ikke lykkedes virksomheden at sælge lejligheden til salgsprisen. I forrige afsnit, blev der henvist til EU-domstolens afgørelse i C-16/14, at markedsprisen skal iagttages for fast ejendom både ved beliggenheden, størrelse og andre væsentlige kendetegn for at sammenligne med på den pågældende ejendom. Ud fra eksemplet skal der afregnes udtagningsmomsen på markedsværdien, hvilket udgør kr. 300.000 som tilgår statskassen. Udlejning fortsættes frem til år 4 hvor virksomheden får mulighed for at sælge lejlighederne til en pris på kr. 1.800.000. Virksomheden kan sælge lejlighederne momsfri, hvilket skyldes, at førstegangssalg af lejlighederne allerede blev foretaget i år 2 som udtagningsmoms. I afsnittet 5.1.1, er alle førstegangssalg af nye lejligheder omfattet af momspligten, og da udtagningsmoms anses som værende et salg i år 2, kan virksomheden efter år 4 sælge lejlighederne momsfrit. Det vil sige, at salget af de resterende lejligheder også kan ske momsfrit, da udtagningsmomsen allerede er blevet indbetalt i år 2. Alle lejlighederne som udlejes kan sælges momsfrit, da udtagning anses for at være levering, og ved første levering skal der betales moms, hvilket er gjort i år 2.

Ud fra begge eksempler tilføres, efter momslovens nye ændringer, et merprovenu til statskassen. I et samrådsspørgsmål⁴ til Folketinget og Skatteudvalget er der blevet stillet et spørgsmål til ministeren om, hvad det forventede mer- eller mindreprovenu der opnås vil have betyde ved ændringerne af momslovens udtagningsregler. Dertil forklarer Skatteministeren Morten Bødskov at alle investeringsgoder kan, under den 10-årig reguleringsperiode for fast ejendom, udtages til momsfrie aktiviteter. Momslovens ændringer resulterer i, at der skal betales udtagningsmoms ved udtagningstidspunktet for fast ejendom. Dette betyder at der skal reguleres i det oprindelige momsfradrag. Yderligere nævner han i besvarelsen, at investeringsgoder der udtages under en gældende momsfritagelse, er ikke omfattet af udtagningsmomsen, såsom udtagning af bygninger der anses for at være gamle (Bødskov, 2019). I situationer for virksomheder, der opfører bygninger med henblik på salg og har foretaget fradrag, og trods salgsbestrebelseerne ikke kan sælge bygningerne, men i stedet udlejer er omfattet af udtagningsmomsen. Overgangen fra momspligtig til momsfrie aktiviteter vil medføre til en nedregulering af det oprindelige fradrag. Ændringen af momsloven vil betyde, at investeringsgoder, der undergår værdiforringelse skal udtages til den faktiske residualværdi (L27a, 2019, punkt 2.6.2). Ifølge Bødskov vil der ikke opstå nogen

⁴ Et udvalgs spørgsmål, der stilles skriftligt og besvares mundtligt af en minister på et udvalgsmøde (Folketinget).

provenumæssige konsekvenser ved udtagning for investeringsgoder, herunder fast ejendom. Regeringen er dog bevidst om, at øgede udtagningsmoms for investeringsgoder, kan forventes at medføre et merprovenu for det offentlige, netop fordi der er et større momsbeløb ved investeringsgoder end ved udtagning af almindelige varer. Det er på nuværende tidspunkt ikke muligt, at udarbejde et provenuskøn for momslovens nye ændringer vedrørende udtagning. Det er derfor med stor usikkerhed, at regeringen kan forvente et merprovenu af udtagningsmomsen (L27a, 2019, s. 18).

Udarbejdelsen af eksemplerne skal påvise en sammenligning af forrige, nuværende og fremtidige regler inden for fast ejendom, og hvad det kan forventes af momslovens ændring. Tidsintervallet, kan ud fra skema 4, påviser et relativt kort tidsfrist fra Skatterådets bindende svar i udgangen af 2019, og momslovens ændringer der blev vedtaget i starten af 2020. Det forventes, som tidligere nævnt, at reglerne træder i kraft i sommeren 2020, men grundet nuværende situation med Covid-19, er det blevet offentliggjort at reglerne udsættes. Yderligere er der ingen informationer om en alternativ ikrafttrædelsestidspunkt, men virksomhederne skal dog have reglen i mente (Olesen, 2020). Hvis det antages, at reglen trædes i kraft i løbet af 2020, er der stadig en relativt kort tidsinterval mellem de to ændringer i forhold til den gamle praksis.

Mange virksomheder anvender stadig den gamle praksis, og få virksomheder er blevet udsat for nuværende regler. Med det korte tidsinterval fra Skatterådets bindende svar og frem til ikrafttrædelsen af momslovens nye ændringer, har det bindende svar ikke haft mulighed for kunne være gældende i en længere periode. Fra momspligtig salg af fast ejendom, som trådte i kraft i 2011 og frem til nu, er det ifølge Skattestyrelsen, at reglerne for momsreguleringsforpligtelsen ved ændret hensigt har ikke været ændret efter den gamle praksis. Skattestyrelsen understreger, at opførelsen af bygninger med henblik på salg, men udlejes i stedet, resulterer det i en 100% tilbagebetaling af momsen, hvis ændringen sker inden for samme år. Dette stemmer dog ikke overens med praksis, som er blevet påvist. Det fremgår i det tidligere nævnte høringsbrev fra 2013, at tilbagebetalingen på 100% er ukorrekt anvendt, hvorimod det bindende svar fra 2019 oplyser det modsatte. Dette har resulteret i en forståelse af, at SKATs regler ikke i overensstemmelse med praksis, hvilket har medført til, at virksomheder har betvivlet denne praksis. Med de nye ændringer af momsloven er der en forhåbning om, at SKAT kan gøre rede for tvivlsomheden der er opstået undervejs, og sikre virksomhederne en vejledning som ikke kan betvivle praksis.

9.4 Konsekvenser af ændringen af momsloven

Når momslovens nye ændringer træder i kraft skal virksomheder være mere påpasselig med hensigten af nyopførte ejendomme. De nye ændringer kommer til at påvirke virksomheder, der opfører nye bygninger og virksomheder med igangværende byggeprojekter.

Virksomheder der har opført ejendomme med henblik på salg har foretaget fradrag for omkostninger i forbindelse med opførelsen. De har haft en hensigt med opførelsen, men på trods af salgsbestræbelserne kan ejendommene ikke sælges og virksomheden beslutter at udleje dem i stedet. I det øjeblik hensigten med ejendommen overgår fra momspligtig til momsfri aktivitet, skal der som skrevet, betales udtagningsmoms efter de nye regler. Udtagningsmomsen baseres på residualværdien/markedsværdien for ejendommen, men det er dog her problemstillingen opstår, da residualværdien ikke kendes på den pågældende ejendom. Hvordan skal markedsværdien defineres, hvis salget af ejendommen ikke kan sælges til den udbudte pris? Markedsprisen skal iagttages for den pågældende ejendom ved beliggenheden, størrelse og kvalitet mv. hvilket tidligere er nævnt. Vurderingen af markedsværdien vil opstå som en udfordring for erhvervslivet og SKAT, hvis ikke der kan blive en enighed om opgørelsen af markedsværdien. Yderligere kan der opstå en situation, hvor der skal anvendes flere ressourcer på, at analysere og finde frem til markedsprisen for ejendomme, eftersom ejendommen ikke kunne sælges til den udbudte pris, hvilket kan være om større omkostning for erhvervslivet. Ender virksomhederne i en situation, hvor markedsprisen ikke kan findes, skal beskatningsgrundlaget opgøres efter kostpris for en tilsvarende vare ved udtagnings tidspunktet. Dette kan, som tidligere nævnt, være en fordel eller en ulempe for virksomhederne. Reglerne kan derfor enten være en lempelse eller en skærpelse, afhængig om markedsprisen er højere eller lavere end kostprisen. Det vil dog være en fordel for virksomheden, hvis markedsprisen er lavere end kostprisen, hvorimod hvis markedsprisen er højere end kostprisen resulterer det blot i en merprovenu for staten, og virksomheden ender ud at skulle betale mere i moms.

Hidtil har virksomhederne anvendt den gamle praksis, hvor momsreguleringsforpligtelsen skulle fordeles over en 10-årig periode. Denne regel vil ikke længere være en mulighed for virksomhederne fremover, hvis de undervejs ændrer deres hensigt med ejendommen. Momsreguleringsforpligtelsen, som tidligere nævnt, kunne anses for at være en fordel for virksomhederne, eftersom forpligtelsen har været en "rentefri momskredit" fra staten. Virksomhederne har haft mulighed for at "spare op" i løbet af et år for at kunne betale momsreguleringen, og have fornøden likviditet. Resultatet af momslovens

ændringer betyder, at ud over momsregulering skal der også indbetales udtagningsmoms, hvor det overskydende provenu skal indbetales til staten. Dette kan have en negativ virkning for virksomhederne der kan ende ud i likviditetsmæssige problemer, hvis indbetaling skal ske fuld ud på udtagningsstidspunktet (Holme, mfl., 2020).

Momslovens ændringer vil desuden påvirke virksomheder med igangværende og kommende ejendomsprojekter. Hvis en virksomheds hensigt med de nyopførte lejligheder er at sælge dem, men skifter anvendelse til momsfri udlejning kan de komme i klemme og være omfattet af udtagningsmomsen. Hvis hensigten med ejendommen fra starten af er opført med henblik på udlejning, vil virksomheden ikke være omfattet af udtagningsmomsen og der vil derfor ikke være nogen grundlag for at beregne udtagningsmomsen. Dog hvis ændringen fra momsfri udlejning til momspligtig salg af ejendommene, kan virksomheden være berettiget til, at optage momsfradrag i forbindelse med det momspligtige salg jf. ML §43, stk. 3, nr. 2. Derfor bør virksomhederne fremover overveje, hvorvidt mulighederne er for at sælge ejendommene på marked. Derudover bør der også overvejes om de nyopførte ejendomme skal udlejes til boligformål, som gennemføres uden at skulle foretage fradrag for momsen.

I tilfældet af, at virksomheden opfører en ejendom med lejligheder bestående af en butiksløkke og private lejligheder med henblik på salg, hvor hverken lejlighederne eller butiksløkket kan sælges og har stået tomme i en periode, kan virksomheden vælge at udleje dem ud. Lejlighederne overgår til momsfri udlejning, hvorimod butiksløkket overgår til erhvervsmæssig udlejning.

I afsnit 6.2 er erhvervsmæssig udlejning omfattet af momspligten og i det øjeblik lejlighederne overgår fra momspligtig til momsfritaget udlejning, skal virksomheden betale udtagningsmoms efter momslovens nye regler. Butiksløkket fortsætter med fuld momspligtig aktivitet, hvortil spørgsmålet om delvis udtagningsmoms er muligt, da virksomheden har foretaget fuld fradrag for hele ejendommen. Kan det lade sig gøre at betale delvis udtagningsmoms? Dette har Skattestyrelsen dog ikke taget stilling til endnu, og om hvorvidt muligheden for delvis udtagningsmoms vidnes ikke, men der skal dog tages forbehold for at sådan en situation kan opstå.

Den 11 marts 2020 valgte Statsministeren, Mette Frederiksen, at lukke hele Danmark ned som følge af Covid-19 (Regeringen, 2020). Lukningen af Danmark har påvirket ejendomsbranchen, som har resulteret i, at det er blevet for risikabelt, at handle med ejendomme under krisen. Dette betyder, at samfundet har en tendens til at holde sig tilbage fra at købe bolig. Allerede nu kan

det forventes, at der vil ske en bremsning på boligmarkedet og antallet af boligsalg, hvilket medfører til et fald i priserne (Olsen, 2020). Hvis krisen medfører fald i priserne, vil det påvirke virksomhederne positivt med momslovens nye ændringer om udtagningsmoms, netop fordi et fald i priserne resulterer i, at virksomhederne skal betale mindre i udtagningsmoms, hvilket er tidligere nævnt. I tilfælde af at tendensen for køb af lejligheder og ejendomme falder, skal virksomheden stærkt overveje, at ændre hensigten til udlejning inden de nye regler trædes i kraft.

En analyse fra erhvervsorganisationen EjendomDanmark viser det, at danske ejendomsmarkeder kan blive hårdt påvirket af krisen. Det vurderes hertil, at byggebranchen vil blive ramt, og virksomhederne igangsætter færre projekter. Igangværende byggeprojekter bliver måske ikke stoppet, men kan blive forsinket pga. nedlukningen af Danmark (Knudsen, mfl., 2020). I tilfælde af, at coronakrisen vil fortsætte skal virksomheder, som udgangspunkt, genoverveje hensigten med ejendommen inden ejendommens færdiggørelse (Mortensen, 2020). Coronakrisen kan resultere i, at færre vil investere i en ejendom, og virksomheder skal gå længe om at forsøge at få dem solgt. Det er derfor vigtigt for virksomheder, der har igangværende byggeprojekter skal genoverveje om hensigten med ejendommen skal overgå fra momspligtig salg til momsfri udlejning, hvis fremtiden med coronakrisen vil fortsætte i en længere periode. Virksomhederne skal derfor have en ide om, hvornår ejendommen udtages til momsfri udlejning. Sker dette efter ikrafttrædelse af momslovens ændringer, skal der gøres opmærksom på den hårde momsbeskatning som ændringerne kan medføre.

9.0 Konklusion

Til besvarelse af problemstillingen er der i afhandlingen gjort rede for den momsmæssige behandling af fast ejendom. Indførslen af momspligtig salg af fast ejendom fra 2011 omfatter salg af nyopførte bygninger, væsentlig renoverede bygninger samt salg af byggegrunde. Afhandlingen har behandlet hver af de ovennævnte dele som omfattet definition af fast ejendom.

Det forstås at en nyopført bygning er ny inden første indflytning og inden bygning tages i brug. Ved alle nyopførte bygninger skal 5-årsreglen iagttages, da førstegangssalget af en ny bygning er momspligtig fra bygningens færdiggørelsestidspunkt. For levering af væsentlig ombyggede/istandsatte bygninger der er foretaget efter 2011 er omfattet af momspligten ved salg. Bygninger der er opført før 2011 kan være omfattet af momspligten, hvis der er foretaget væsentlig til-og ombygningsarbejde. Hertil skal til- og ombygningsarbejdet vurderes hvorvidt det overstiger 25%-reglen. Det vil altså sige, at hvis en gammel bygning, der er væsentlig ombygget kan anses som ny, hvis beregningsgrundlaget for til-og ombygningsarbejdet overstiger 25%-grænsen. Det fremgår i afsnit 5.3 at byggegrunde er omfattet af momspligten til trods for, at der har været stor usikkerhed på området, da der har været tvivlsomhed omkring hvorvidt der er tale om levering af en byggegrund eller levering af gamle bygninger med tilhørende grund.

Udlejning af fast ejendom er momsfrataget, hvorimod erhversmæssige udlejning er momspligtig. Dette betyder, at hvis de ovennævnte dele overgår fra salg til udlejning skal det fradrag, der er blevet foretaget med henblik på salg reguleres i en momsreguleringsforpligtelse. Hvis hensigten med bygningen overgår til momsfri anvendelse inden for samme regnskabsår skal der foretages en 10-årig regulering. Der har dog været tvivlsomhed om praksis eftersom der, i et bindende svar fra SKAT, fremkom at reguleringsperioden overgår fra en 10-årig periode til fuld tilbagebetaling på tidspunktet, hvor hensigten ændres. Ud fra analysen er det påvist, med underbyggelse fra EU-domstolen, at Skatterådets forståelse om, hvordan reguleringen skal ske ved ændret hensigt med ejendommen, skal foretages på én gang.

Den momsmæssige behandling af fast ejendom, efter momslovens nye ændringer, vil resultere i, at fast ejendom vil blive omfattet af udtagning for investeringsgoder. Dette vil have en konsekvens for de virksomheder, der opfører nye bygninger og virksomheder med igangværende byggeprojekt. Hvis virksomheden opfører en bygning med henblik på salg, men trods salgsbestræbelserne ikke kan sælges, og de beslutter at leje ejendommen ud, er det efter momslovens nye ændringer, at der skal betales en udtagningsmoms. Udtagningsmoms skal

betales hvis virksomheden har opnået fuld fradrag ved anskaffelsen og ejendommen overgår fra momspligtig til momsfri aktivitet. Hertil skal der opgøres en residualværdi for ejendommen, som ikke kendes eftersom ejendommen ikke kunne sælges til den udbudte pris. Konsekvensen heraf vil medføre til en lempelse for virksomheden hvis markedsprisen er under virksomhedens kostpris, hvorimod hvis en markedspris er højere end kostprisen vil det medføre en stramning. Hertil forventes det, at udtagningsmoms for investeringsgoder, herunder fast ejendom, vil medføre til et merprovenue for staten. Den tidligere momsreguleringsforpligtelse for fast ejendom havde mulighed for at give virksomhederne en "rentefri momskredit", hvor der skulle indbetales 1/10 for hvert år i en 10-årig periode. Derved kunne virksomhederne "opspare" således at de kunne betale momsregulering og have en fornøden likviditet, hvorimod med lovens nye ændringer kan medføre til virksomhederne kan ende ud i likviditetsmæssige problemer. Efter momslovens ændring afhænger virksomhederne af hvad residualværdien af ejendommen vil være på udtagningsstidspunktet, da dette er uklart eftersom ejendommen ikke kan sælges til den udbudte pris. Hertil vil det blive en udfordring for virksomheder, da der skal bruges flere ressourcer på at undersøge og iagttage markedet for ejendommen ved beliggenhed, størrelse og kvalitet mv. Der kan opstå uenigheder mellem virksomheder og SKAT, hvis ikke markedsprisen findes. Dette kan evt. resultere i flere bindende svar som SKAT skal tage stilling til. Derudover skal SKAT desuden tage stilling til om, hvorvidt der er mulighed for delvis udtagningsmoms, hvis virksomheder opføre en ejendom bestående af lejligheder og butikslokaler der anvendes til erhverv.

I afhandlingen er der taget højde for Covid-19 som kan have betydning for erhvervslivet. Ikrafttrædelse af lovændring er blevet udskudt som følge af krisen og det forventes, at der vil ske en bremsning på ejendomsmarkedet. Krisen kan medføre en lempelse for virksomhederne i form af fald i priserne, men det kan også medføre til at færre vil handle med ejendomme. Hertil skal virksomhederne genoverveje hensigten med ejendommen inden færdiggørelse. Virksomheder der er igangværende med byggeprojekter skal genoverveje om hensigten skal være med salg eller med udlejning. Hvis tvivlsomheden, om hvorvidt hensigten med ejendommen skal være momspligtig eller momsfri aktivitet kan det være en god ide at starte ud med momsfri anvendelse. Hertil kan virksomhederne være berettiget til at optage momsfradrag, hvis ændringen med hensigten overgår fra momsfri til momspligtig formål indenfor bygningens 5-årsregel.

Momslovens nye ændringer kan være en udfordring for mange virksomheder, som tidligere har anvendt gamle praksis og nu skal forholde sig til momslovens nye ændringer.

Derfor er det vigtigt, at virksomhederne sætter sig ind i lovgivningen eller indhenter ekstern hjælp til at få forståelse af, hvordan virksomhederne skal agere efter lovændringen. Hvis virksomhederne ændrer hensigt efter ikrafttrædelse af momslovens ændring, skal det gøres opmærksom på den hårde momsbeskatning, og de nævnte udfordringer som kan medføre.

10.0 Perspektivering - Revisors rolle

Momslovens ændringer kan medføre til, at flere virksomheder tager kontakt til professionel hjælp, der kan yde rådgivning og assistance indenfor området. Dette kan være i form af en revisor, advokat eller en ekspert. Hertil har revisoren til formål, at sørge for, at virksomhedens ledelse er opmærksom på den seneste ændring af momsloven. Eftersom revisor som rådgiver stadig er offentlighedens tillidsrepræsentant skal revisor påtage sig opgaven, hvis rådgivningen er inden for revisors kompetencer. Endvidere kan revisor fremsætte forslag, udarbejde udkast mv. som ledelsen i virksomheden kan følge, dog er det op til dem at foretage en beslutning.

Revisors arbejde er først og fremmest, at sætte sig ind i den nye lovgivning og undersøge hvad udfordringerne er, hvorefter der tages kontakt til de virksomheder som vil blive påvirket af den ændrede momslov. Eftersom lovændringen er ny er der ingen retspraksis på området. Med udgangspunkt i afhandlingen, kan det være en fordel for revisor at undersøge udenlandske afgørelser, som har en lighed med den nye momslovgivning, for at skabe en sammenligning. Dette kan blandt andet være med til at skabe en større forståelse for reglen både for revisor, men også for virksomhedens ledelse. Det er vigtigt, at revisoren undersøger området og får en forståelse for, hvordan reglerne skal anvendes. Afhandlingen er en vejledning som belyser konsekvenserne der kan forekomme, hvis virksomhederne ikke får den rigtige rådgivning. Revisoren skal, ud fra sine kompetencer og undersøgelser på området, forklare virksomhedens ledelse de risici der kan forekomme ved lovændringen, og hvilke fordele og ulemper der er, når virksomhederne ændrer hensigten med ejendommene som de opfører.

Set fra revisors perspektiv er den nye momsændring et ukendt område, da der ikke findes retspraksis endnu. Det er derfor vigtigt, at revisoren vedligeholder sin teoretiske viden ved at analysere og undersøge momslovens ændring inden for fast ejendom for, at opretholde sine faglige kvalifikationer, samt sin viden om kravene til at være offentlighedens tillidsrepræsentant.

11.0 Bibliografi

Bøger:

- Blume, Peter (2009): *“Juridisk metodelære”*, 5. udgave, Jurist- og Økonomforbundets forlag.
- Engsig, John, Dekov Erik (2014): *“Moms, Energi, Lønsum - en lærebog om afgifter”*, 4. udgave, Karnov Group.
- Hansen Munk, Carsten (2018): *“Retsvidenskabsteori”*, 2. udgave, Djøf Forlag.
- Højlund, Dorte (2015): *“Retssikkerhed og juridisk metode”*, 1. udgave, Hans Reitzels Forlag.
- Iversen, Bent, Petersen, Lars L (2012): *“Dansk erhvervsret- en lærebog”*, 10. udgave, Jurist- og Økonomforbundets forlag.
- Juul, Mette (2013): *“Moms på tværs - momsret i bredere perspektiv”*, 1. udgave, Karnov Group.
- Michelsen, Aage, m.fl. (2017): *“Lærebog om indkomstskat”*, 17. udgave, Jurist- og Økonomforbundets forlag
- Nielsen, Ruth, Tvarnø, Christina (2014): *“Retskilder og retsteorier”*, 4. reviderede udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag.
- Pedersen, Søren Engers (2020): *“Momsmanual 2020-1”* 1. udgave, Karnov Group.
- Pedersen, Søren Engers (2019): *“Moms og fast ejendom”*, 1. udgave, Karnov Group.
- Pedersen, Søren E, Andersen, Merete, Danielsen, Linda-Sophia (2016): *“Moms 2 - Fritagelser og lønsum”*, 4. udgave, Karnov Group
- Sørensen, Karsten E, Danielsen, Jens H. (2019): *“EU-retten”*, 7. rev. udgave, Djøf Forlag.
- Thygesen Jette, Henkow Oskar (2015): *“Grundlæggende momsretlige principper”*, 1. udgave, Jurist- og Økonomforbundets forlag.

Love og bekendtgørelser:

- BEK nr. 808 af 30/06/2015: *“Bekendtgørelse om merværdiafgift (momsbekendtgørelsen)”*, retsinformation.dk
- LBK nr. 1021 af 26/09/2019: *“Bekendtgørelse af lov om merværdiafgift (Momsloven)”*, retsinformation.dk

- Lovforslag nr. L27 af 02/10/2019: *“Forslag til lov om ændring af chokoladeafgiftsloven, lov om forskellige forbrugsafgifter, momsloven og forskellige andre love”*, Folketinget, Folketingstidende tillæg A.

Direktiver:

- Rådets første direktiv af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter
- Rådets direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag.
- Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (momsdirektivet).

Forordninger:

- Rådets gennemførelsesforordning (EU) Nr. 1042/2013 af 7. oktober 2013 om ændring af gennemførelsesforordning (EU) nr. 282

EU-Domstolen:

- Domstolen Dom (Første afdeling) af 4. september, 2020, Skatteministeriet mod KPC-Herning, Sag C-71/18
- <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=217462&pageIndex=0&doclang=da&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=9206467>
- Domstolens Dom (Tredje Afdeling) af 3. marts 2005, Fonden Marselisborg Lystbådehavn mod Skatteministeriet, Sag C-428/02
- Domstolens Dom (Tredje afdeling) af 23. april 2015, Property Development Company NV mod Belgische Saat, Sag C-16/14, <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=163881&pageIndex=0&doclang=da&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=9210743>
- Domstolens Dom (Femte Afdeling) af 16. januar 2003, Rudolf Maierhofer mod Finanzamt Augsburg-Land, Sag C-315/00, <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?sessionid=9ea7d0f130d606ca74d07d0b4101a6b68c9f64d40ca2.e34KaxiLc3eQc40LaxqMbN4Pax4Pe0?docid=47974&pageIndex=0&doclang=DA&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1113490>

- Domstolens Dom (Sjette Afdeling) af 9. oktober 2001, Commissioners of Customs & Excise mod Cantor Fitzgerald International, Sag C-108/99
- Domstolens Dom (Ottende Afdeling) af 8. maj 2003, Administrativen sad Varna (Bulgarien): Hristomir Marinov på vegne af Lampartov-H-Hristomir Marinov mod Direktor na Direktsia »Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto« – grad Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite, Sag C-142/12.
- Forslag til afgørelse fra generaladvokaten M Bobek af 3. marts 2020, Sag C-791/18, <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=224001&pageIndex=0&doclang=DA&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=517927>

SKM:

- SKM2001.409.ØLR (2001): *“Frivillig momsregistrering for udlejning af fast ejendom - personsammenfald”*, SKAT, <https://skat.dk/skat.aspx?oID=134497&chk=216701>
- SKM2006.450.SKAT (2006): *“Ændring af praksis vedrørende leveringsstedet for ydelser som leveres af en arrangør af en messe eller en udstilling”*, SKAT, <https://www.skat.dk/skat.aspx?oid=1529865>
- SKM.2012.280.SKAT (2012): *“Styresignaler og SKAT-meddelelser - styresignal”*, SKAT, <https://skat.dk/skat.aspx?oid=2047030>
- SKM2015.153.SR, Skatterådet (2015): *“Moms- ombygning af fast ejendom- værdi af ombygningsarbejde”* SKAT, <https://skat.dk/skat.aspx?oid=2171213>
- SKM2016.82.LRS Landsskatteretten (2016): *Spørgsmål om hvorvidt køb og salg af ejendom var momsfritaget*, SKAT, <https://skat.dk/skat.aspx?oid=2225227>
- SKM2016.289.SR (2016): *“Moms på fast ejendom - salg af nye bygninger - udlejning”*, SKAT, <https://www.skat.dk/skat.aspx?oid=2232315>
- SKM2016.359.SR (2016): *“Moms på fast ejendom - salg af ejerlejligheder efter udlejning”*, SKAT, <https://www.skat.dk/skat.aspx?oid=2233336>
- SKM2017.32.SR, Skatterådet (2017): *Moms - Fast Ejendom- Salg efter successiv ombygning*, SKAT, <https://skat.dk/skat.aspx?oid=2242060>
- SKM2017.27.SKAT, Skat, Styresignal (2017): *Moms på salg af byggegrunde - styresignal*, Skat, <https://skat.dk/skat.aspx?oid=2242037&chk=216701>
- SKM2019.294.LSR (2019): *“Momsfritagelse ved salg af ejendom”*, SKAT, <https://www.skat.dk/skat.aspx?oid=2286987>

- SKM2019.295.LSR (2019): “Momsfrit salg af lejlighed”, SKAT, <https://www.skat.dk/skat.aspx?oid=2286988>
- SMK2019.530.LSR, Landsskatteretten (2019): “Momspligtigt salg af byggegrund eller moms fritaget salg af fast ejendom”, SKAT, <https://www.skat.dk/skat.aspx?oid=2291942>
- SKM2019.574.SR, Skatterådet (2019): “Moms på fast ejendom- regulering af fradrag”, SKAT, <https://www.skat.dk/skat.aspx?oid=2292309>

Tfs

- TfS1988.624, højesterets dom af 21. oktober 1988, j.nr. II 276/1987, Moms af byggerier på fremmed grund.

Vejledninger:

- Den juridiske vejledning (2020): “A.B.4.2.1.2 Angivelse og betaling af moms efter hovedreglerne”, SKAT, <https://skat.dk/skat.aspx?oid=2062862>
- Den juridiske vejledning (2020): “Støbningen af fundamentet efter handelens indgåelse er byggeri for fremmed regning”, SKAT, <https://skat.dk/skat.aspx?oid=2061815>
- Den juridiske vejledning (2020): “D.A.21.1 Kort om moms ved byggeri”, SKAT, <https://skat.dk/skat.aspx?oID=2061793&chk=216701>
- Den juridiske vejledning (2020): “D.A.21.3.4.3.1 Opførelse, ombygning eller modernisering af bygninger til salg eller udlejning ML §6”, SKAT, <https://skat.dk/skat.aspx?oid=2061830>
- Den juridiske vejledning (2020): “D.A.5.9.2.2.1 Enhver specifik del af jorden mv.”, SKAT, <https://skat.dk/skat.aspx?oId=2232709&chk=216701>
- Den juridiske vejledning (2020): “D.A.5.9.4.1 Levering af nyopførte bygninger”, SKAT, <https://skat.dk/skat.aspx?oid=1947132>
- Den juridiske vejledning (2020): “D.A.5.9.4.2 Levering af bygninger, der er til-og ombygget”, SKAT, <https://skat.dk/skat.aspx?oid=1947134>
- Den juridiske vejledning (2020): “D.A.5.9.5 Momspligt ved levering af byggegrunde - Bemærk - NY praksis under udarbejdelse”, SKAT, <https://skat.dk/skat.aspx?oid=1947131>

- Den juridiske vejledning (2020): “D.A.5.8.4.1.2 Definition: Udlejning og bortforpagtning af fast ejendom”, SKAT, <https://www.skat.dk/skat.aspx?oid=1947114>
- Den juridiske vejledning (2020): “D.A.8.1.3.2 Opgørelse af momsgrundlaget ved interessefællesskab”, SKAT, <https://skat.dk/skat.aspx?oID=1977759&chk=216701>
- Den juridiske vejledning (2020): “D.A.11.3 Fuld fradragsret ML §37, stk. 1”, SKAT, <https://skat.dk/skat.aspx?oid=1921205>
- Den juridiske vejledning (2020): “D.A.11.4.4.4 Sondring mellem ML §38 og ML §39”, SKAT, <https://skat.dk/skat.aspx?oid=2085693>
- Den juridiske vejledning (2020): D.A.11.4.4.7 Ombygning, reparation og vedligeholdelse af bygninger ML §39, stk. 1 og 4”, SKAT, <https://skat.dk/skat.aspx?oid=2085696>
- Den juridiske vejledning (2020): “D.A.11.7.4.3 Regulering af fradrag ML §43, stk. 1”, SKAT, <https://skat.dk/skat.aspx?oID=2085736&chk=216701>
- Den juridiske vejledning (2020): “D.A.11.7.4.5.1 Ændret anvendelse af investeringsgode, mindre fradrag ML §43 stk. 3 nr. 1”, SKAT, <https://skat.dk/skat.aspx?oID=2085739&chk=216701>
- Den juridiske vejledning (2020): “D.A.14.5.2 Erhvervsmæssig udlejning af fast ejendom ML §51, stk. 1”, SKAT, <https://skat.dk/skat.aspx?oid=2049577>

PDF-filer

- Beierholm (2018): “Salg af fast ejendom- moms, vejledning”, Statsautoriserets Revisionspartnerselskab, Beierholm, https://www.beierholm.dk/fileadmin/user_upload/pdf/skat/2018/2018_Salg_af_fast_ejendom_MOMS_190418.pdf
- FSR (2011): “Kommentarer til vejledning af 2. december 2010 om Moms på salg af nye bygninger og byggegrunde”, FSR
- Pedersen, Susanne, Ramsløv, Kaj (2005): “Moms på byggearbejder med henblik på salg”, Syddansk Universitet, <https://www.sdu.dk/~media/B7942C005A2741E780D30DA130050A6D.ashx>
- SKAT (2013): “Moms på salg af nye bygninger og byggegrunde”, SKAT, <https://www.skat.dk/getfile.aspx?id=105893>

Hjemmeside:

- Bødskov Morten (2020): Samrådspørgsmål til skatteudvalget, besvaret af Bødskov, Skatteministeriet,
<https://www.ft.dk/samling/20191/lovforslag/L27A/spm/4/svar/1601621/2095900.pdf>
- Engvang, Asger, Svendsen k., Peter, Schøler Mette (2020): "Nye momsregler på vej: Stor økonomisk betydning for ejendomsbranchen", EY,
<https://fremdrift.ey.dk/2019/11/19/nye-momsregler-pa-vej-stor-okonomisk-betydning-for-ejendomsbranchen/>
- Holme, Jacob, Knappmann, Mathias W. (2020): "Nye momsregler kan have store økonomiske konsekvenser ved skift i intention", PwC,
<https://www.pwc.dk/da/artikler/2020/02/nye-momsregler-skift-i-intention.html>
- Høberg, Jesper (2019): "Eksperter: Selskaber udnytter regel til at få gratis byggekredit fra statskassen", Finans Erhverv,
<https://finans.dk/erhverv/ECE11308587/eksperter-selskaber-udnytter-regel-til-at-faa-gratis-bygge kredit-fra-statskassen/?ctxref=ext>
- Jensen, Stubkjær Max, Nørremark Michael (2020): "Få moms refunderet som følge af KPC-dommen", Kromann Reumert,
<https://www.kromannreumert.com/Nyheder/2020/01/Faa-moms-refunderet-som-foelge-af-KPCdommen>
- Kaufmann, Palle (2020): "Kommende praksisændring - moms på salg af bygninger", Deloitte insight,
<https://www2.deloitte.com/dk/da/pages/tax/articles/kommende-praksisaendring-moms-paa-salg-af-bygninger.html>
- Knudsen, D. Frants, Christensen, Niklas K. (2020): "Coronavirus- forsinkelse i byggeriet", Plesner,
https://www.plesner.com/insights/plesner-coronavirus-task-force/coronavirus-forsinkelse-i-byggeriet?sc_lang=da-dk
- Lauritzen Karsten, Hansen Rose, Jeanette (2019): SAU alm. del -Endeligt svar på spørgsmål 234", Skatteministeriet,
<https://www.ft.dk/samling/20181/alm del/sau/spm/234/svar/1556803/2016780.pdf>
- Markussen, T, Simon: "Forpagtning eller leje? - En vigtig forskel", Selskabsadvokaterne,
<https://www.selskabsadvokaterne.dk/artikler/andet/forpagtning-eller-leje-%E2%80%93-en-vigtig-forskel/>
- Mortensen, Cecilie Als (2020): "Ejendomsbranchen kan tabe milliarder på coronakrisen", Finans,
<https://finans.dk/erhverv/ECE12070493/ejendomsbranchen-kan-tabe-milliarder-paa-coronakrisen/?ctxref=ext>

- Olesen, E. Louise (2020): “Nye regler om udtagningsmoms træder ikke i kraft 1. juni 2020”, FSR - Danske revisorer, https://www.fsr.dk/nye-regler-om-udtagningsmoms-traeder-ikke-i-kraft-1-juni-2020?utm_campaign=Nye%20regler%20om%20udtagningsmoms%20tr%C3%A6der%20ikke%20i%20kraft%20den%201.%20juni%202020%20%7C%20Samlet%20information%20om%20kontrollerede%20transaktioner%20for%20selskaber%20og%20hovedaktion%C3%A6rer%20%7C%20Oversigt%20over%20V%C3%A6kstfondens%20finansieringsmuligheder&utm_medium=email&utm_source=FSR%27s%20Nyhedsbrev
- Olsen, Michael (2020): “Boligeksperter: Det er alt for usikkert at handle bolig midt i corona-krisen”, Politikken, <https://politiken.dk/forbrugogliv/art7718681/Det-er-alt-for-usikkert-at-handle-bolig-midt-i-corona-krisen>
- Regeringen (2020): “Statsministeren: Der bliver brug for, at vi hjælper hinanden”, Regeringen.dk, <https://www.regeringen.dk/nyheder/2020/pressemoede-11-marts-i-spejlsalen/>
- SKAT (2020): “Hvordan får jeg fradrag for moms?”, SKAT, <https://skat.dk/skat.aspx?oid=2234579>
- Sundhedsstyrelsen (2020): “Spørgsmål og svar om ny Coronavirus og Covid-19”, Sundhedsstyrelsen, <https://www.sst.dk/da/corona/FAQ>
- Økonomistyrelsen (2018): “Statens samlede udgifter og indtægter”, Økonomistyrelsen, <https://oes.dk/staten-i-tal/statsregnskabet-i-tal/statens-samlede-udgifter-og-indtaegter/>