



AALBORG UNIVERSITET

## MOMS PÅ FAST EJENDOM

### Konsekvenser ved ændring af momsloven



Kandidatspeciale  
Cand.Merc.Aud



Forfatter: Malene Søndergaard Pedersen  
Vejleder: Anders Larsen

# TITELBLAD

**MOMS PÅ FAST EJENDOM**

**Konsekvenser ved ændring af momsloven**

**Kandidatspeciale | Cand.Merc.Aud | 7. Semester**

**Aalborg Universitet**

**Forfatter:** Malene Søndergaard Pedersen

**Vejleder:** Anders Larsen

**Projektperiode:** Efterår 2020

**Afleveringsfrist** 3. januar 2021

**Antal anslag:** 146.565

**Normalsider:** 61

# Indholdsfortegnelse

Liste over figurer .....	5
Abstract .....	6
1 Indledning .....	8
1.1 Problemstilling .....	10
1.1.1 Problemformulering .....	10
1.2 Metodemæssige overvejelser .....	10
1.2.1 Den retsdogmatiske metode .....	11
1.2.2 Anvendelse af retskilder .....	12
1.3 Afgrænsning .....	16
1.4 Afhandlingens disposition/struktur .....	18
2 Grundlæggende momsretlige principper og regler .....	20
2.1 Det danske momssystem .....	20
2.2 Generelle momsmæssige forudsætninger for afhandlingen .....	22
2.2.1 Afgiftsområde - momslovens kapitel 1 .....	22
2.2.2 Afgiftspligtige personer - momslovens kapitel 2 .....	22
2.2.3 Afgiftspligtige transaktioner - momslovens kapitel 3 .....	23
2.2.4 Fradrag - momslovens kapitel 9 .....	25
2.2.5 Registrering - momslovens kapitel 12 .....	25
2.2.6 Opgørelse og afregning af afgiftstilsvaret - momslovens kapitel 14 og 15 .....	26
3 Definition af fast ejendom .....	28
3.1 Rudolf Maierhofer - C-315/00 .....	29
3.2 Marselisborg Lystbådehavn - C-428/02 .....	30
3.3 Susanne Leichenich - C-532/11 .....	32
4 Salg af fast ejendom .....	33
4.1 Byggemoms - byggeri ved egen eller fremmed regning .....	35
4.2 Levering af gamle bygninger .....	37
4.3 Levering af nyopførte bygninger .....	37
4.3.1 5-årsreglen .....	38
4.3.2 2-årsreglen .....	39

4.4	Levering af væsentligt til-/ombyggede bygninger.....	39
4.5	Levering af byggegrunde.....	41
4.5.1	Don Bosco Onroerend Goed BV-sagen - C-461/08 (Don Bosco) .....	42
4.5.2	KPC Herning - C-71/18 .....	45
4.5.3	Opsummering på Don Bosco og KPC Herning - praksisændringer.....	48
5	Udlejning af fast ejendom.....	51
6	Fradrag .....	54
6.1	Fradragsret ved opførelse af bygninger med henblik på salg og salg af byggegrunde .	54
6.2	Fradragsret ved til-/ombygning, reparation og vedligeholdelse af fast ejendom .....	54
6.3	Regulering for investeringsgoder .....	55
6.3.1	Opgørelse af momsreguleringsforpligtelsen .....	56
7	Konsekvenser ved ændring af momsloven .....	58
7.1	”Gamle” regler - momsreguleringsforpligtelse .....	60
7.2	Nye regler - udtagningsbeskatning af investeringsgoder .....	61
7.3	Hvilken betydning medfører ændringen af momsloven.....	61
7.4	Hvilke konsekvenser medfører ændring af momsloven .....	62
8	Konklusion.....	66
9	Perspektivering.....	70
10	Litteraturliste .....	73

## Liste over figurer

Figur 1 - Afhandlingens struktur - egen tilvirkning.....	19
Figur 2 - Eksempel på konsekvenser ved ændring af momsloven, talmæssigopstilling - egen tilvirkning.....	62

## Abstract

The purpose of this chapter is to provide a summary of this thesis. The thesis' subject is value added tax (VAT) on real estate.

According to Danish VAT legislation, the starting point is that the supply (sale) of real estate is exempt from VAT. Though this was partially repealed from the 1<sup>st</sup> of January 2011.

Today, the sale of real estate is subject to VAT in cases where there is a sale of a new building, significantly extended/rebuilt buildings and building plots. This means that the VAT exemption only covers the sale of old buildings.

In November 2019, the Danish Folketing (Danish Government) presented the bill (L27). The bill was passed and entails an amendment to the VAT Act, according to which investment goods (including real estate) are covered by the VAT Act's set of rules on application.

The amendment to the VAT Act means that VAT must be settled on the market value at the time when an investment good is transferred from VAT-liable to VAT-free use, but only if there has been a right to full or partial VAT deduction on acquisition or construction. This will be in cases where a property intended for sale, which despite the sales efforts, has not been possible to sell, instead is rented out VAT-free for residential purposes.

Previously such a change meant that companies that built homes for the purpose of sale, but which are subsequently rented out without VAT, could pay the deductible VAT on the construction and building costs, as a 10-year VAT adjustment obligation with 1/10 each year. As a result of a legislative change, the 10-year interest-free "VAT credit" has now become a thing of the past.

Thus, the property changes its use from a VAT point of view and therefore transitions from being used for VAT-liable purposes, to VAT-free purposes. This transition means that VAT must be settled. This is nothing new, but the basis for calculating the VAT at the transition to the VAT-free use is completely different.

According to the new rules, the application of tax in this situation must, as a starting point, be calculated based on the residual value of the goods taken out. In other words, the real market value of the goods at the time of application.

This means that the market price of the property, at the time when a property intended for sale, instead is rented out without the collection of VAT. The curious thing in this situation is

that the current market value is unknown, as the property could not be sold at the offered price.

If the residual value is unknown, the VAT must be calculated based on the purchase price for a similar item at the time of application. Only in cases where there is no market price for the goods in application, can the applied tax be calculated based on the cost price.

This VAT must be paid to the Danish Tax Agency regardless of a successful sale or not. Thereby obtaining the necessary liquidity to pay the VAT with. At least the property now can be sold without VAT. Regardless of whether the property is considered to be new or old for VAT purposes, also within the 5-year deadline.

However, it is important to note that an enforcement date for the law, has not yet been set for this area. When the law was originally passed, it was expected to be enforced on the 1<sup>st</sup> of January 2020. This was not the case. From the auditors and lawyers' point of view, the expectation was that the enforcement would instead take place on the 1<sup>st</sup> of July 2020. But at present time there is still no final enforcement date. The delayed enforcement is thought to be due to the whole COVID-19 situation. The bill is finally expected to be enforced sometime during 2021.

Unfortunately, the legislative changes leave points for interpretation, which amends to disputes and discussions between the key players in the real estate market and the Danish Tax Agency - namely what is the market / residual value of the property in question, at the time of application.

There is no doubt that from an economic point of view, that the key players in the real estate market will strive to have as low a market / residual value as possible, while the Danish Tax Agency may not always be of the same opinion.

The explanation for this is that in the case of the residual value being higher than the cost price, then the company will have to settle a higher VAT, than what has been originally deducted during the construction, which equals net proceeds to the tax authority in connection with settlement of VAT.

The final conclusion must be that if the company that builds real estate for sale are unsure whether it will be possible to sell the property upon completion, and the use of the property means that the property can be used for residential purposes or other VAT-free activity. In this case it would make most sense not to deduct the input VAT from the construction costs. This is because a change in intention can be expensive in liquidity when settling the VAT, which in change must be done at once according to the amendment of the VAT Act, and not over a period of 10 years according to the rules on VAT obligations.

# 1 Indledning

Handel med fast ejendom involverer typisk store beløb og pengesummer, og en afledt effekt heraf er de momsmæssige forhold. Et manglende fokus på de momsmæssige forhold kan få stor, og i mange tilfælde, helt afgørende betydning for handlens rentabilitet.

Salg af fast ejendom er, jævnfør momsreglerne, som udgangspunkt fritaget for moms. Momsfritagelsen blev dog delvist ophævet med virkning fra den 1. januar 2011, og momsfritagelsen gælder således ikke ved salg af nye bygninger, til-/ombyggede eller reoverede ejendomme samt byggegrunde. Det vil sige, at momsfritagelsen udelukkende omfatter salg af ”gamle” bygninger, som vil kunne sælges moms frit.

For at være omfattet af momsreglerne, herunder moms frit eller momspligtigt salg af fast ejendom, skal salget foretages af en ”momspligtig person”, der handler i dennes egenskab, eller med andre ord, der skal være tale om et erhvervsmæssigt salg.

Om den pågældende momspligtige person / virksomheds erhverv i overvejende grad består af at købe og sælge fast ejendom er uden betydning, idet enkeltstående salg af fast ejendom tilsvarende kan blive omfattet af momspligten. Det afgørende er derfor reelt, hvorvidt der ageres som virksomhed. Omvendt betyder dette, at private personer som udgangspunkt ikke skal betale moms ved salg af byggegrunde eller private boliger.

Momsfradrag ved indkøb og omkostninger, der relaterer sig til opførelse af fast ejendom, følger anvendelsen af den faste ejendom. Det vil sige, at hvis ejendommens anvendelse er til momspligtige formål, for eksempel momspligtig udlejning, har køberen adgang til momsfradrag for indkøbet. Modsat er der ikke adgang til momsfradrag, hvis ejendommen skal anvendes til momsfrie formål som for eksempel boligudlejning.

Virksomheder, der erhverver en byggegrund og på grunden opfører fast ejendom med henblik på salg, har derfor ret til momsfradrag af de udgifter, der er forbundet med opførelsen. Momsfradraget medfører derfor også, at et efterfølgende salg er momspligtigt.

Modsat har en virksomhed, der erhverver en byggegrund og på grunden opfører en fast ejendom med henblik på boligudlejning, ikke adgang til momsfradrag for udgifterne forbundet med opførelsen. Begrundelsen er, at den efterfølgende udlejning er fritaget for moms.

Men hvad hvis en virksomhed opfører en fast ejendom med henblik på salg og derfor tager momsfradrag for de omkostninger, som relaterer sig til byggeriet. Men på trods af reelle salgsbestræbelser ikke kan få den faste ejendom solgt, og derfor i stedet udlejer den til private til boligformål?



Jævnfør tidligere momsregler blev der tale om en momsreguleringsforpligtelse, hvor virksomheden skulle indbetale den moms, de havde fået fradrag for over en 10-årig periode. Egentligt kan momsreguleringsforpligtelsen også kaldes en rentefri momskredit, idet virksomheden i forbindelse med byggeriet kunne fradrage købsmomsen, og derved opnå en likviditetsfordel, og som i tilfælde af, at salgsbestræbelserne ikke bar frugt, skulle tilbagebetales over 10 år, vel at mærke uden renter.

Men den 10-årige momsreguleringsforpligtelse er nu en saga blot. Et nyt lovforslag (L27)<sup>1</sup> blev i efteråret 2019 fremsat af skatteminister Morten Bødskov. Lovforslaget medfører en ændring af momsloven. Ændringen medfører, at momslovens regler om udtagning også kommer til at omfatte investeringsgoder, herunder fast ejendom.

Lovforslagets ændring af momsloven medfører, at der skal afregnes udtagningsmoms på det tidspunkt, hvor en fast ejendom overgår fra momspligtig anvendelse til momsfri anvendelse. Det vil for eksempel være i det tilfælde, hvor en fast ejendom er opført med henblik på salg, men hvor det på trods af salgsbestræbelser ikke har været muligt at sælge ejendommen, og virksomheden derfor i stedet vælger at udleje ejendommen til private personer til boligformål, som jævnfør momsloven er fritaget for moms. Den faste ejendom bliver her omfattet af det nye regelsæt, da den faste ejendom skifter anvendelse i momsmæssig henseende fra momspligtigt formål til momsfrit formål, hvilket betyder, at der skal afregnes moms.

Forskellen på de gamle kontra de nye momsregler på området er bare den, at grundlaget for beregningen af momsen er helt anderledes end tidligere. Tidligere, efter reglerne om momsreguleringsforpligtelsen, skulle den fradragte moms tilbagebetales. Det vil sige, at fratrukket moms skulle tilbagebetales krone for krone over en periode på 10 år. Efter de nye regler skal momsen opgøres på baggrund af residualværdien, eller sagt med andre ord: handelsværdien/markedsprisen på den faste ejendom på tidspunktet hvor der sker et skifte i anvendelsen. Det vil sige, at der på tidspunktet hvor projekt ”opførelse af fast ejendom med henblik på salg” igangsættes, nu indgår en ukendt faktor. Den ukendte faktor udgør residualværdien på ejendommen, i tilfælde af, at det skulle vise sig ikke at være muligt at sælge ejendommen. Residualværdien bliver grundlaget for tilbagebetaling af moms, som desuden skal ske af en gang, og altså ikke over en 10-årig periode som tidligere.

Afhandlingens primære formål vil være at belyse hvilken betydning og hvilke konsekvenser ikrafttrædelse af det vedtagne lovforslag medfører.

---

<sup>1</sup> FORSLAG TIL LOV OM ÆNDRING AF CHOKOLADEAFGIFTSLOVEN, LOV OM FORSKELLIGE FORBRUGSAFGIFTER, MOMSLOVEN OG FORSKELLIGE ANDRE LOVE

## 1.1 Problemstilling

Den momsmæssige behandling af fast ejendomme har de seneste +/- ti år været underlagt en række ændringer, og den nye momsmæssige lovændring er endnu et bevis på, at salg af ejendomme er et komplekst område, hvor de nye momsregler medfører en lang række spørgsmål.

Afhandlingens formål er at illustrere de konsekvenser, som ændringen af momslovgivningen medfører. Afhandlingen vil tage udgangspunkt i den usikkerhed, der er forbundet med ændringen samt undersøge konsekvenserne ved ændringen.

### 1.1.1 Problemformulering

Ovenstående indledning og problemstilling er med til at lede i retningen af følgende problemformulering for afhandlingen:

*Hvilken betydning får lovforslaget L27 vedrørende ændringer af momslovgivningen for erhvervsmæssigt salg og udlejning af fast ejendom?*

Baggrunden for valget af afhandlingens problemformulering består i en undren over, hvordan lovforslagets ændringer vil påvirke ejendomsbranchen.

## 1.2 Metodemæssige overvejelser

Formålet med følgende afsnit er at give en beskrivelse af afhandlingens metodevalg. Metodevalget danner rammen for at kunne besvare afhandlingens problemformulering og giver afhandlingens læser mulighed for at kunne opnå en forståelse for, hvordan afhandlingens problemformulering vil blive besvaret. Den valgte metode danner desuden grundlag for forståelsen af, hvordan de relevante retskilder bliver anvendt for at kunne opnå en forståelse af, hvordan retspraksis på området fungerer.

For at opnå en forståelse af, hvordan retspraksis fungerer på afhandlingens problemstilling, herunder problemformulering, vil afhandlingen basere sig på de afsagte domme og afgørelser inden for området.

Afhandlingen vil tage udgangspunkt i en retsdogmatiske juridisk metode som, vil blive behandlet i nedenstående afsnit.

### 1.2.1 Den retsdogmatiske metode

Afhandlingens formål er at give en teoretisk gennemgang af moms på fast ejendom. Til dette vil der blive taget udgangspunkt i den juridiske metode med en retsdogmatisk tilgang, idet der vil blive anvendt gældende lovgivning og retsgrundlag inden for moms som grundlag for besvarelse af afhandlingens momsretlige problemstilling.

En retsdogmatisk juridisk metode er anvendt af jurister og anvendes til at lokalisere og analysere de relevante retskilder, som kan få betydning for at kunne fastlægge gældende ret inden for et givent genstandsfelt. I denne afhandling vil den retsdogmatiske metode blive anvendt for at kunne analysere gældende ret inden for moms på fast ejendom. For at kunne fastlægge gældende ret inden for moms på fast ejendom, vil afhandlingen indeholde en fortolkning af lovgivning, herunder retspraksis på området, samt afgørelser og domme. Fortolkning af loven tager således udgangspunkt i selve lovteksten, hvor formålet er at bestemme ordenes juridiske mening, for at kunne fastslå om et forhold er omfattet af lovteksten eller ej.<sup>2</sup>

Idet gældende ret kan fastlægges på baggrund af ovenstående, vil der ikke blive opsat hypoteser for at kunne afdække gældende ret, fordi gældende ret kan fastlægges på baggrund af retspraksis på området.

En retsdogmatisk metode indebærer desuden, at retspraksis beskrives, fortolkes, analyseres og systematiseres.<sup>3</sup> Retsdogmatisk metode indebærer at komme frem til, hvad gældende ret er gennem beskrivelser og analyser. Afhandlingens formål er samtidigt at beskrive og analysere gældende retspraksis. En retsdogmatisk tilgang forholder sig til, og bliver inden for rammen af retskilder og fortolkning af disse.<sup>4</sup>

Afhandlingens hovedfokus er således en retsdogmatisk tilgangsvinkel i forhold til, hvordan loven er - også kaldet de lege lata.<sup>5 6</sup>

Den retsdogmatiske metode gør brug af de relevante retskilder på det pågældende retsområde. I denne afhandling består disse retskilder af EU's momsdirektiver, den danske momslov, retspraksis og administrativ praksis.

Ud over gældende lovgivning vil der ske anvendelse af lærebøger til fortolkning af lovgivningen.

---

2 TVARNØ, CHRISTINA D. - NIELSEN, RUTH (2017) »RETSKILDER OG RETSTEORIER«, 5. UDGAVE, SIDE 220

3 TVARNØ, CHRISTINA D. - NIELSEN, RUTH (2017) »RETSKILDER OG RETSTEORIER«, 5. UDGAVE, SIDE 29

4 RIIS, THOMAS - JAN, TRZASKOWSKI - M.FL. (2020) »SKRIFTLIG JURA - DEN JURIDISKE FREMSTILLING«, 2. UDGAVE, SIDE 248

5 RIIS, THOMAS - JAN, TRZASKOWSKI - M.FL. (2020) »SKRIFTLIG JURA - DEN JURIDISKE FREMSTILLING«, 2. UDGAVE, SIDE 139

6 TVARNØ, CHRISTINA D. - NIELSEN, RUTH (2017) »RETSKILDER OG RETSTEORIER«, 5. UDGAVE, SIDE 30

## 1.2.2 Anvendelse af retskilder

Anvendte kilder i forbindelse med udarbejdelse af denne afhandling kan opdeles i primære og sekundære kilder.

Afhandlingens anvendelse af primære kilder vil udgøre retskilder i form af love, direktiver, bekendtgørelser og afgørelser og domme fra både Danmark og EU. Sekundære kilder vil derimod være fortolkninger af de primære kilder, hvori der således også vil indgå skønsmæssige og subjektive elementer i disse kilder. Sekundære kilder vil udgøre Skattestyrelsens "Den uridiske vejledning", faglitteratur, hjemmesider samt øvrige publikationer fra eksempelvis advokater, revisorer eller eksperter inden for afhandlingens genstandsfelt.

Anvendelse af sekundære kilder indeholder skønsmæssige og subjektive elementer, da disse er fortolkninger af primære kilder. Det er derfor vigtigt, at der, forinden anvendelsen af sekundære kilder, foretages kildekritik af de sekundære kilder. Kildekritikken kan tage udgangspunkt i eksempelvis forfatterens uddannelsesmæssige baggrund samt faglige erfaring med genstandsfeltet for således at kunne vurdere, i hvilket omfang kilden kan anvendes, som i dette tilfælde, til brug for besvarelse af afhandlingens problemformulering. Fortolkning af primære kilder kan fejlfortolkes eller potentielt være forældet, og det er derfor også vigtigt at have for øje om den anvendte litteratur, som anvendes til fortolkning, er af nyeste karakter.

De faglitterære sekundære kilder i form af bøger, som er anvendt i afhandlingen, tager udgangspunkt i lærebøger anvendt på Cand.Merc.Aud-studiet på Aalborg Universitet. Hertil bøger som er alment anerkendte bøger, hvor der er foretaget kildekritik i forhold til anvendelsen i afhandlingen. Det vurderes på baggrund heraf, at de anvendte bøger kan anvendes som kilder i afhandlingen.

I afhandlingen bygger den juridiske metode med en retsdogmatisk tilgang på at analysere og fortolke gældende ret vedrørende afhandlingens genstandsfelt "moms på fast ejendom".

Rangordenen af de forskellige anvendte retskilder er derfor også en væsentlig forudsætning i afhandlingen. De anvendte retskilder i afhandlingen tæller både nationale retskilder samt EU-retskilder og bestemmelser.

### *Danske retskilder*

Grundloven fra 5. juni 1953 er Danmarks højst rangerede retskilde, og grundlovens § 43 har følgende ordlyd: "*Ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov; ej heller kan noget mandskab udskrives eller noget statslån optages uden ifølge lov.*" Det følger således, at formuleringen i grundloven skaber et hjemmelskrav, hvorefter ingen skat kan pålægges, hvis ikke der er hjemmel til dette i loven. Grundlovens § 43 er for denne afhandling interessevækkende, idet ordet "skat" ligeledes må omfatte moms, som er en indirekte skat.

Gældende ret kan ikke udelukkende fastlægges på baggrund af analyse og fortolkning af love og bekendtgørelser. Dette skyldes, at love og bekendtgørelser ikke kan regulere alle tænkelige forhold, hvorfor det vil være nødvendigt at inddrage afgørelser og domme som præcedens for fortolkning af gældende ret. I højeste instans findes højesteretsafgørelser, herefter landretsafgørelser og slutteligt byretsafgørelser. Afgørelser fra Landsskatteretten, som ikke er en domstol, men den øverste administrative klageinstans inden for Skat, har en lavere retskildeværdi end afgørelser fra domstolene.

Foruden love og afgørelser, som der kan støttes ret på, findes der en række sekundære retskilder, som er relevante at inddrage i afhandlingen for at kunne fortolke gældende ret. De sekundære retskilder er for eksempel bindende svar og Skatteforvaltningens "*Den juridiske vejledning*".

Bindende svar fra skatterådet er reguleret ved lov i Skatteforvaltningslovens kapitel 8 §§ 21-25. Bindende svar er indført for - gennem en forenklet sagsbehandling - at en spørger kan anmode om et bindende svar på et spørgsmål/disposition, som spørgeren har foretaget eller påtænker at foretage. Et bindende svar vil hermed styrke spørgerens retsstilling ved de mulige skattemæssige konsekvenser ved gennemførelsen af den påtænkte disposition. Et bindende svar er således, jævnfør Skatteforvaltningslovens § 25, stk. 1, bindende for skatteforvaltningen over for den pågældende spørger. Skatteforvaltningen er bundet af det bindende svar i typisk fem år regnet fra spørgerens modtagelse af svaret, dog findes der, jævnfør Skatteforvaltningslovens § 25, stk. 1, hjemmel for, at bindingsperioden kan fastsættes kortere end fem år. Et bindende svar er for eksempel kun bindende i seks måneder, hvis spørger anmoder om bindende svar omhandlende et aktivs værdi, jævnfør Skatteforvaltningslovens § 25, stk. 1. Jævnfør Skatteforvaltningslovens § 25 stk. 2 er et bindende svar dog ikke bindende i tilfælde af, at der sker væsentlige ændringer, eller der er afgivet urigtige forudsætninger i de forudsætninger, som spørgeren har stillet skattemyndighederne, og som derved har været afgørende for indholdet af svaret.

Skatterådets bindende svar tillægges i afhandlingen derfor en vis værdi som retskilde, da bindende svar bliver anvendt til at underbygge retstilstanden omkring moms på fast ejendom, og fordi bindende svar vurderes at have en betydning for retstilstanden inden for momsområdet.

Afhandlingen vil udover ovenstående retskilder desuden også anvende Skatteforvaltningens "*Den juridiske vejledning*" som kilde. Skatteforvaltningen består af en række af styrelser, som

hver er ansvarlig for sine egne afsnit i vejledningen.<sup>7</sup> Skattestyrelsen er ansvarlig for vejledningens afsnit D.A moms, som er anvendt i afhandlingen.<sup>8</sup>

Den juridiske vejledning er Skatteforvaltningens opfattelse af, hvad der er gældende praksis / gældende ret og har således cirkulærestatus.<sup>9</sup> Den juridiske vejledning er således også bindende for Skatteforvaltningen, medmindre vejledningens indhold ikke er i overensstemmelse med højere rangerende retskilde, og det vil her sige EU-forordninger, lovgivning, bekendtgørelser, cirkulærer, domspraksis, Landsskatterettens og Skatterådets praksis.<sup>10</sup> I tilfælde af at borgere/virksomheder kan støtte ret på indholdet af tidligere års vejledninger, vil vejledningen i det omfang ikke være bindende.<sup>11</sup>

### *EU-retskilder*

Danmark blev den 1. januar 1973 medlem af De Europæiske Økonomiske Fællesskaber (EF), eller som i dag er Den europæiske Union (EU). Danmarks medlemskab i EU betyder, at Danmark er underlagt de direktiver, som EU foreskriver.

Et EU-direktiv udstedes med hjemmel i EU-traktaten: Traktaten om Den Europæiske Unions Funktionsområde (TEUF) og udgør et regelsæt rettet mod medlemsstaterne.<sup>12</sup> Som udgangspunkt er EU-direktiver ikke direkte gældende i Danmark, hvilket vil sige, at et direktiv *"skaber ikke ret og pligt"*<sup>13</sup> Et direktiv er rettet mod medlemsstaterne, og de skal derved omsættes til lov, før direktivet direkte kan skabe ret og pligt i landet. I Traktaten om Den Europæiske Unions Funktionsområde artikel 288, stk. 3, står anført hvad et direktiv er: *"Et direktiv er med hensyn til det tilsigtede mål bindende for enhver medlemsstat, som det rettes til, men overlader det til de nationale myndigheder at bestemme form og midler for gennemførelsen"*. Af artiklen fremgår det således, at Danmark i forhold til EU er forpligtet til at sørge for, at direktivets retstilstand bliver implementeret og gælder i Danmark, men at det er retssystemet i Danmark, som skal komme frem til, hvordan retstilstanden implementeres. Det vil sige, at der i retssystemet skal tages stilling til, om dette skal stå i en lov, og i givet fald, hvilken lov. Eller om der i en lov allerede er tilstrækkelig hjemmel til at skrive retstilstanden i en bekendtgørelse. I dansk ret kaldes det også at implementere direktivet.<sup>14</sup>

I Danmark er EU's momssystemdirektiv effektueret i momsloven.

---

7 JURIDISK VEJLEDNING, 2020-2, OM DEN JURIDISKE VEJLEDNING, DEN JURIDISKE VEJLEDNING - ET BIDRAG TIL RETSSIKKERHEDEN

8 JURIDISK VEJLEDNING, 2020-2, OM DEN JURIDISKE VEJLEDNING, DEN JURIDISKE VEJLEDNING - ET BIDRAG TIL RETSSIKKERHEDEN

9 JURIDISK VEJLEDNING, 2020-2, OM DEN JURIDISKE VEJLEDNING, DEN JURIDISKE VEJLEDNING - ET BIDRAG TIL RETSSIKKERHEDEN

10 JURIDISK VEJLEDNING, 2020-2, OM DEN JURIDISKE VEJLEDNING, BINDENDE VIRKNING

11 JURIDISK VEJLEDNING, 2020-2, OM DEN JURIDISKE VEJLEDNING, BINDENDE VIRKNING

12 HANSEN, LONE L. - WERLAUFF, ERIK (2016) » DEN JURIDISKE METODE - EN INTRODUKTION«, 2. UDGAVE, SIDE 54

13 HANSEN, LONE L. - WERLAUFF, ERIK (2016) » DEN JURIDISKE METODE - EN INTRODUKTION«, 2. UDGAVE, SIDE 54

14 HANSEN, LONE L. - WERLAUFF, ERIK (2016) » DEN JURIDISKE METODE - EN INTRODUKTION«, 2. UDGAVE, SIDE 54

En EU-forordning er en EU-lov, der følger definitionen i Traktaten om Den Europæiske Unions Funktionsområde artikel 288, stk. 2: *"En forordning er almen gyldig. Den er bindende i alle enkeltheder og gælder umiddelbart i hver medlemsstat"*.

En harmonisering af momssystemet skete med det første momsdirektiv fra 1967. Det ønskede system skulle være medvirkende til at lette den administrative del af varernes frie bevægelighed, idet reglerne i så fald ville være de samme i alle EU-medlemsstaterne. I forbindelse med at Danmark tiltrådte EU, blev den primære retskilde inden for moms dermed EU-retten.

Afgørelser fra EU-Domstolen er også en væsentlig retskilde inden for EU-retskilderne. EU-domstolens har til formål at sikre, at uanset i hvilket EU-land en juridisk problemstilling måtte være opstået, skal EU-retten fortolkes, anvendes og overholdes på samme måde i alle EU-medlemsstaterne. EU-Domstolen træffer således afgørelser om, hvordan fortolkningen af de direktiver, herunder momssystemdirektivet, som er udstukket af EU, skal være. Nationale domstole kan, og i andre tilfælde skal de nationale domstole, forelægge den verserende sag for EU-Domstolen, også kaldet en præjudiciel forelæggelse<sup>15</sup>. En sag kan komme for EU-Domstolen ved, at de nationale domstole kan bede EU-domstolen om at præcisere fortolkningen eller gyldigheden af eksempelvis et direktiv, såsom eksempelvis momssystemdirektivet.<sup>16</sup> EU-domstolens opgave er ikke at træffe afgørelse i den nationale sag, men udelukkende at tilkendegive, hvordan den nationale domstol skal fortolke EU-retten ved at give et præjudicielt svar, som herefter kan anvendes i den danske retssag.<sup>17</sup>

Afgørelser fra EU-Domstolen har således en høj retskildeværdi.

### ***Sammenspil mellem nationale retskilder og EU-retskilder***

Afhandlingens problemformulering vil blive bevaret ved at tage udgangspunkt i en række af både nationale og EU-retskilder.

Den danske momslov er en implementering af EU's momssystemdirektiv, hvorfor momssystemdirektivet har en højere retskildeværdi end momsloven. Den danske momslov skal desuden fortolkes EU-konformt, hvilket vil sige, at fortolkning af den danske momslov skal ske i overensstemmelse med EU's momssystemdirektivets formål.<sup>18</sup> Eller sagt med andre ord *"EU-retten har forrang for dansk ret"*<sup>19</sup>. Dette betyder også, at en virksomhed kan støtte ret på en

---

15 HANSEN, LONE L. - WERLAUFF, ERIK (2016) » DEN JURIDISKE METODE - EN INTRODUKTION«, 2. UDGAVE, SIDE 94

16 HANSEN, LONE L. - WERLAUFF, ERIK (2016) » DEN JURIDISKE METODE - EN INTRODUKTION«, 2. UDGAVE, SIDE 93

17 HANSEN, LONE L. - WERLAUFF, ERIK (2016) » DEN JURIDISKE METODE - EN INTRODUKTION«, 2. UDGAVE, SIDE 93

18 THYGESEN, JETTE (2018) »GRUNDLÆGGENDE MOMSRETTLIGE PRINCIPPER OG REGLER«, 2. UDGAVE, SIDE 16

19 THYGESEN, JETTE (2018) »GRUNDLÆGGENDE MOMSRETTLIGE PRINCIPPER OG REGLER«, 2. UDGAVE, SIDE 16

bestemmelse, som fremgår af momssystemdirektivet, men som ikke er implementeret i den danske momslov. Momssystemdirektivet lovhjemler ikke til, at der kan ske opkrævning af moms i EU-medlemsstaterne, dette sker ved hjemmel i den danske momslov.<sup>20</sup>

Det danske momsområde er reguleret via EU's momssystemdirektiv, hvorfor afsagte domme fra EU-Domstolen har større retskildeværdi end afsagte domme fra danske domstole. Dette beror på, at EU-Domstolens domme er afsagt ud fra fortolkningen af EU's momssystemdirektiv, hvorimod afsagte danske domme er afsagt ud fra en fortolkning af momsloven, som igen er en fortolkning af momssystemdirektivet.

EU's momssystemdirektiv samt EU-Domstolens domme er således de øverste retskilder i retskildehierarkiet inden for momsretten.

Fordi momslovgivning i Danmark tager udgangspunkt i de EU-retslige momsregler, vil dette medføre en sproglig kompleksitet. Ved EU-Domstolen er det officielle arbejdsprog fransk, og den franske version af en EU-dom er den eneste version som samtlige dommere har set, forstået og accepteret.<sup>21</sup> Dansk er et autentisk sprog inden for EU, og alle EU-retsakter udarbejdes på alle officielle EU-sprog.<sup>22</sup>

Fortolkning af EU-retsakter kan derfor ske med udgangspunkt i flere sprog i tilfælde af tvivlsspørgsmål - dog kan dette også medvirke til at skabe tvivl om forståelsen, hvis fortolkning søges i andre EU-retsakter. Derfor vil udgangspunktet være, at først søges fortolkningen i den franske tekst. Afhandlingen tager udgangspunkt i de danske EU-retsakter, hvilket er begrundet i at minimere eventuelle oversættelsesmisforståelser.

### 1.3 Afgrænsning

Afhandlingens emne, moms på fast ejendom, er et emne med en vis bredde og bidrager ofte til behandling af et større genstandsfelt end blot moms. Afhandlingen vil derfor naturligt skulle afgrænses fra at berøre emner som ellers kunne relatere sig hertil, idet disse anses for irrelevante i forhold til besvarelsen af afhandlingens problemformulering.

Idet afhandlingens fokus er den momsmæssige behandling, ligger der implicit heri, at private personers salg og udlejning af fast ejendom ikke er genstandsfelt i denne afhandling, da private personer ikke er momspligtige.

---

<sup>20</sup> THYGESEN, JETTE (2018) »GRUNDLÆGGENDE MOMSRETSLIGE PRINCIPPER OG REGLER«, 2. UDGAVE, SIDE 16

<sup>21</sup> TVARNØ, CHRISTINA D. - NIELSEN, RUTH (2017) »RETSKILDER OG RETSTEORIER«, 5. UDGAVE, SIDE 223

<sup>22</sup> TVARNØ, CHRISTINA D. - NIELSEN, RUTH (2017) »RETSKILDER OG RETSTEORIER«, 5. UDGAVE, SIDE 222



I Danmark er Grundloven den øverste lov, og Grundloven må ikke bestrides af andre vedtagne love. Afhandlingen vil tage udgangspunkt i EU-lovgivning, herunder EU's momssystemdirektiv og den danske momslov og momsbekendtgørelse. Det er ikke afhandlingens genstandsfelt at vurdere, hvorvidt EU's momssystemdirektiv og den danske momslov og momsbekendtgørelse strider mod Grundloven. Afgrænsningen er foretaget på baggrund af en formodning om, at dette ikke er tilfældet.

EU's momssystemdirektiv skal sikre, at der i EU sker en harmonisering af den momsmæssige behandling, herunder den momsmæssige behandling af moms på fast ejendom. Dog kan der være forskellige fortolkninger af momssystemdirektivet i EU-landene. Det er ikke afhandlingens genstandsfelt at undersøge eventuelle forskelle i implementeringen af momssystemdirektivet EU-landene imellem, men derimod udelukkende at undersøge, hvordan de momsmæssige problemstillinger vedrørende fast ejendom behandles i Danmark.

Geografisk vil afhandlingen udelukkende omhandle den momsmæssige behandling af ejendomme beliggende i Danmark, da formålet med nærværende afhandling er at udlede momsretlig gældende ret i Danmark. Afhandlingens formål om gældende ret i Danmark afgrænses således også fra, om gældende ret i Danmark kan overføres til andre EU-lande eller tredjelande.

I afhandlingen afgrænses der fra skattemæssige problemstillinger, der kan opstå i forbindelse med køb, salg og udlejning af fast ejendom. I forhold til nærværende afhandling vurderes det ikke at være muligt at kunne behandle både de skatteretlige og momsretlige problemstillinger inden for rammerne for afhandlingen, uden at dette ville få karakter af at blive behandlet i overfladisk grad, hvilket ikke er hensigten med afhandlingen. De skatteretlige problemstillinger er dog mindst lige så relevante og komplekse som de momsretlige problemstillinger. Den momsretlige behandling af fast ejendom skal dog afklares, inden der sker opgørelse af ejendomsavance og genvundne afskrivninger ved salg af fast ejendom, idet det er salgssummen efter eventuel moms, der skal lægges til grund for opgørelsen af ejendomsavance.

Virksomheder som er underlagt momslovens afgiftsfritagelsesbestemmelser, er i nogle henseender i stedet lønsumsafgiftspligtige. Der afgrænses fra at behandle lønsumsafgift i afhandlingen.

I afhandlingen vil der blive inddraget nationale afgørelser samt EU-afgørelser, som vurderes at kunne indgå som fortolkningsbidrag til udledning af gældende ret. Det er dog ikke muligt inden for afhandlingens rammer at kunne medtage alle afsagte nationale afgørelser samt EU-

afgørelser inden for momsrådet, hvorfor der i afhandlingen afgrænses fra disse afgørelser, herunder afgørelsernes fortolkningsbidrag til udledning af gældende ret.

Afhandlingen er en teoretisk gennemgang, hvorved der ikke tages udgangspunkt i et konkret selskab eller cases.

Indsamling af empiri til besvarelse af afhandlingens problemstilling og problemformulering er afsluttet den 14. december 2020, hvilket bevirker, at eventuelle ændringer i praksis, lovgivning eller lignende, herunder afsagte domme, afgørelser og andre fortolkningsbidrag, som er offentliggjort efter denne dato, ikke er inddraget i afhandlingen.

## 1.4 Afhandlingens disposition/struktur

I afhandlingen undersøges det, hvordan retsstillingen vedrørende salg og udlejning af fast ejendom har ændret sig med vedtagelse af lovændringen L27 vedrørende udtagningsmoms.

Afhandlingens opbygning er gengivet i nedenstående figur. Figurens formål er at give læseren et overblik over afhandlingens opbygning, samt hvilke områder afhandlingen vil gennemgå.

### Kapitel 1 - indledning

Første afsnit indeholder afhandlingens indledende overvejelser, herunder problemstilling og problemformulering. Der foretages desuden en afgrænsning i forhold til det valgte emne, og de metodiske overvejelser klarlægges.

### Kapitel 2 - grundlæggende momsretlige principper og regler

Andet afsnit indeholder de grundlæggende momsretlige principper og regler, som vurderes at være grundlæggende for forståelsen af emnet moms, primært med udgangspunkt i afhandlingens genstandsfelt, moms på fast ejendom.

### Kapitel 3 - Definition af fast ejendom

Tredje afsnit omhandler definitionen på "*fast ejendom*".

Definitionen af fast ejendom tager udgangspunkt i tre afgørelser fra EU-Domstolen, Rudolf Maierhofer, Marselisborg Lystbådehavn og Susanne Leichenich som kan danne grundlag for definitionen af, hvad der kan defineres som fast ejendom i momsmæssig henseende.

### Kapitel 4 - Salg af fast ejendom

Fjerde afsnit omhandler salg af fast ejendom, hvor momslovens kategorisering af fast ejendom fastlægges. Momslovens bestemmelser om moms på fast ejendom tager udgangspunkt i

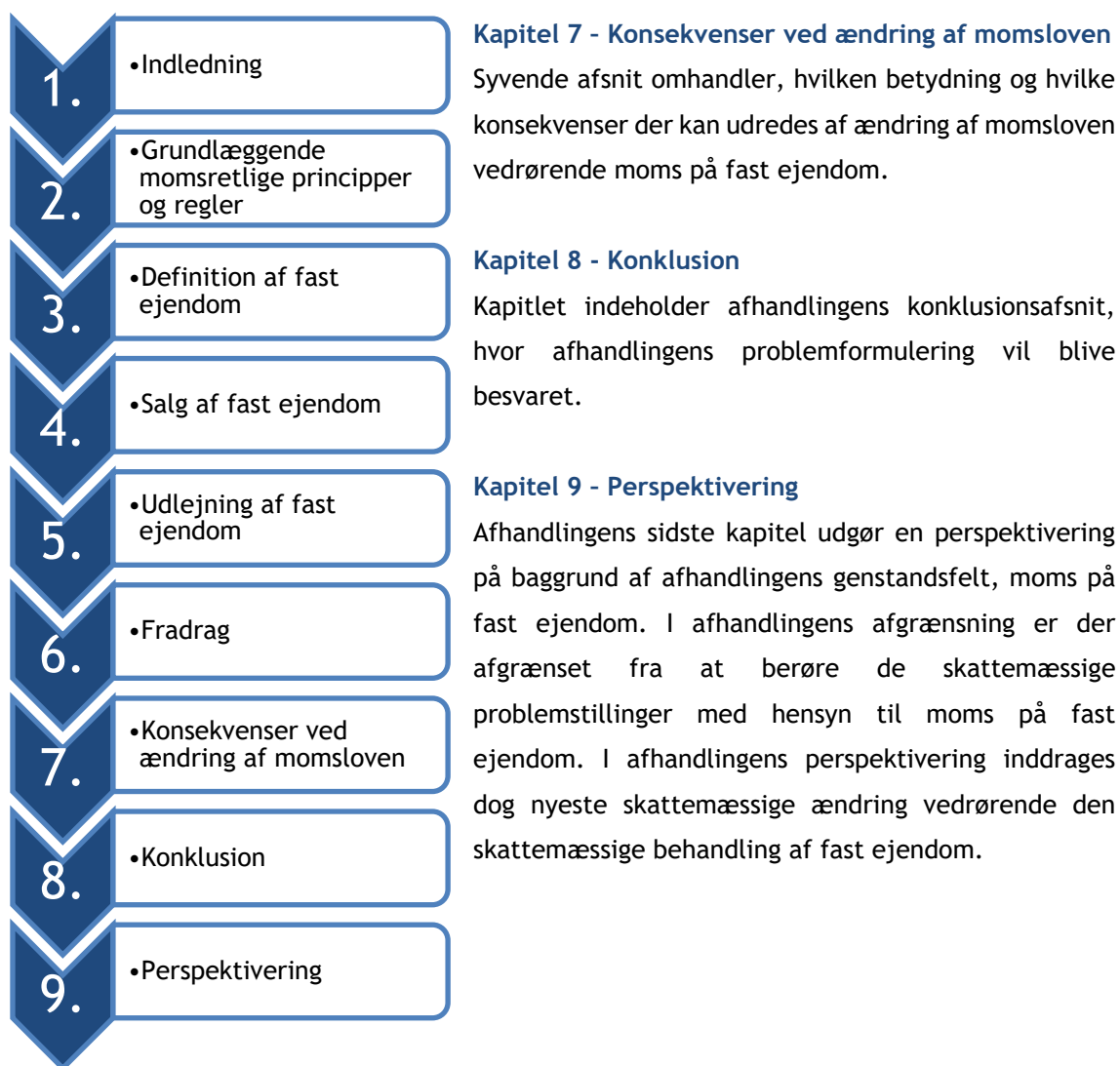
momsfrit salg af gamle bygninger og momspligtigt salg af henholdsvis nye bygninger, væsentligt til-/ombyggede bygninger og byggegrunde. Kapitlet indeholder også momslovens bestemmelser om byggemoms som er væsentligt i de tilfælde hvor en virksomhed selv opfører fast ejendom med egne ansatte.

### Kapitel 5 - Udlejning af fast ejendom

Femte afsnit omhandler udlejning af fast ejendom, herunder momslovens bestemmelser om momsfri og momspligtig udlejning af fast ejendom.

### Kapitel 6 - Fradrag

Sjette afsnit indeholder de grundlæggende principper for momsfradrag i forbindelse med moms på fast ejendom. Kapitlet omhandler desuden reglerne om momsreguleringsforpligtelse.



Figur 1 - Afhandlingens struktur - egen tilvirkning

## 2 Grundlæggende momsretlige principper og regler

Alle skattesystemer består af en række forskellige skatter, som kan inddeles i to kategorier; de direkte og de indirekte skatter.<sup>23</sup> Om en skat anses for direkte eller indirekte afhænger af, hvem der betaler skatten. En direkte skat kan således defineres ved, at denne betales af den der i sidste ende skal betale denne.<sup>24</sup> En direkte skat udgør således indkomstskatter, bo- og gaveafgift og ejendomsskatter. En indirekte skat kan defineres som den, der overvælter dem til efterfølgende led.<sup>25</sup> En indirekte skat udgør således merværdiafgift (moms), told og punktafgifter.<sup>26</sup>

Merværdiafgift - eller moms - er en beskatningsform, som har været anvendt i mange år, og som kan anses for at være en beskatning af privat forbrug. En sådan beskatning af privat forbrug har ofte været knyttet til krige og kriser, hvor regeringer har anvendt beskatningssystemet til at opnå et provenu for at kunne genopbygge, eller dække offentlige udgifter. Forbrugsbeskatning er beskatning af udgifter til forbrug, som afholdes af private personer og gælder uagtet, om der er tale om forbrug af varer eller tjenesteydelser. Varer og tjenesteydelser som forbruges af for eksempel offentlige myndigheder er også underlagt forbrugsbeskatning og derfor beskattes alt forbrug, som ikke kan defineres som erhvervs-mæssigt.

### 2.1 Det danske momssystem

Danmark indførte som et af de første lande i verden en merværdiafgift (moms). Indførelsen skete ved lov nr. 102 af 31. marts 1967 og trådte i kraft samme år den 3. juli 1967.<sup>27</sup> Ved indførelse af momsloven i 1967 blev dette en erstatning for den tidligere omsætningsafgift, OMS, fra 1962.<sup>28</sup> OMS'en fritog en række af varer for omsætningsafgift, herunder for eksempel aviser, fødevarer og kunstværker.<sup>29</sup> Ved indførelse af momsloven omfattede denne uden undtagelse alle varer, hvorimod tjenesteydelser udelukkende var omfattede, hvis disse specifikt var nævnt i momsloven.<sup>30</sup> Indførelsen af den danske momslov tog udgangspunkt i det daværende

---

23 THYGESEN, JETTE (2018) »GRUNDLÆGGENDE MOMSRETlige PRINCIPPER OG REGLER«, 2. UDGAVE, SIDE 11

24 THYGESEN, JETTE (2018) »GRUNDLÆGGENDE MOMSRETlige PRINCIPPER OG REGLER«, 2. UDGAVE, SIDE 11

25 THYGESEN, JETTE (2018) »GRUNDLÆGGENDE MOMSRETlige PRINCIPPER OG REGLER«, 2. UDGAVE, SIDE 11

26 THYGESEN, JETTE (2018) »GRUNDLÆGGENDE MOMSRETlige PRINCIPPER OG REGLER«, 2. UDGAVE, SIDE 11

27 THYGESEN, JETTE (2018) »GRUNDLÆGGENDE MOMSRETlige PRINCIPPER OG REGLER«, 2. UDGAVE, SIDE 11/12

28 THYGESEN, JETTE (2018) »GRUNDLÆGGENDE MOMSRETlige PRINCIPPER OG REGLER«, 2. UDGAVE, SIDE 11

29 THYGESEN, JETTE (2018) »GRUNDLÆGGENDE MOMSRETlige PRINCIPPER OG REGLER«, 2. UDGAVE, SIDE 11

30 THYGESEN, JETTE (2018) »GRUNDLÆGGENDE MOMSRETlige PRINCIPPER OG REGLER«, 2. UDGAVE, SIDE 12

Europæiske Økonomiske Fællesskab (EØF), nu EU, som var i gang med at udfærdige et harmoniseret merværdisystem. Da Danmark i 1973 indtrådte i det daværende EØF blev det derfor ikke anset for nødvendigt at foretage ændringer i den danske momslov.<sup>31</sup> I EU blev det sjette momsdirektiv vedtaget i 1976, hvilket medførte den første ændring af den oprindelige danske momslov fra 1967. Hvor der skete en udvidelse af hvilke transaktioner der var omfattet af momspligten, hvorfor tjenesteydelser også blev omfattet af momspligten.<sup>32</sup> Hensigten bag det sjette momsdirektiv var at ensrette afgiftsgrundlaget i EU-medlemsstaterne. Momsloven blev ændret igen i 1992, da der i EU blev etableret det indre marked, der skulle sikre varernes frie bevægelighed mellem EU-medlemsstaterne.<sup>33 34</sup> Momsloven fra 1992 blev erstattet allerede igen i 1994, da det ved lovændringen i 1992 stod klart, at den danske momslovs terminologi og systematik ikke var i overensstemmelse med EU's momsdirektiv.<sup>35</sup> Momsloven fra 1994 er således tilpasset det sjette momsdirektivs bestemmelser.<sup>36</sup> Den nuværende momslov bygger på momslovens terminologier og systematikker fra 1994, dog er der siden 1994 foretaget en lang række af ændringer i momsloven. Den nuværende momslov er senest ændret i 2019. Sidenhen er det sjette momsdirektiv blevet sammenskrevet med en række andre momsdirektiver i det såkaldte momssystemdirektiv i 2006, som trådte i kraft den 1. januar 2007. Momssystemdirektivet udvides løbende med yderligere harmoniseringer mellem EU's medlemslande for at begrænse momsvig.<sup>37</sup> Den danske momslov er således en implementering af EU's momssystemdirektiv, hvortil der findes en række af tilhørende forordninger. Moms er EU-harmoniseret og netop indflydelse fra EU-retten medfører, at momsområdet både kan betegnes som komplekst og specielt.<sup>38</sup>

Som det fremgår af afhandlingens problemformulering samt problemstilling, er den vedtagne ændring af momsloven endnu en ensretning af den danske momslov og EU-retten.

---

31 THYGESEN, JETTE (2018) »GRUNDLÆGGENDE MOMSRETlige PRINCIPPER OG REGLER«, 2. UDGAVE, SIDE 12

32 THYGESEN, JETTE (2018) »GRUNDLÆGGENDE MOMSRETlige PRINCIPPER OG REGLER«, 2. UDGAVE, SIDE 13

33 THYGESEN, JETTE (2018) »GRUNDLÆGGENDE MOMSRETlige PRINCIPPER OG REGLER«, 2. UDGAVE, SIDE 13

34 DEKOV, ERIK - ENGSIG, JOHN - OPDATERET AF JUUL, METTE - GOSVIG, LARS M. (2014) »MOMS, ENERGI, LØNSUM - EN LÆREBOG OM AFGIFTER«, 4. UDGAVE, SIDE 23

35 THYGESEN, JETTE (2018) »GRUNDLÆGGENDE MOMSRETlige PRINCIPPER OG REGLER«, 2. UDGAVE, SIDE 13

36 DEKOV, ERIK - ENGSIG, JOHN - OPDATERET AF JUUL, METTE - GOSVIG, LARS M. (2014) »MOMS, ENERGI, LØNSUM - EN LÆREBOG OM AFGIFTER«, 4. UDGAVE, SIDE 24

37 DEKOV, ERIK - ENGSIG, JOHN - OPDATERET AF JUUL, METTE - GOSVIG, LARS M. (2014) »MOMS, ENERGI, LØNSUM - EN LÆREBOG OM AFGIFTER«, 4. UDGAVE, SIDE 21

38 THYGESEN, JETTE (2018) »GRUNDLÆGGENDE MOMSRETlige PRINCIPPER OG REGLER«, 2. UDGAVE, SIDE 9

## 2.2 Generelle momsmæssige forudsætninger for afhandlingen

Momssystemets anvendelsesområde er selvsagt centralt i momsretten. Momssystemets anvendelsesområde fremgår af momssystemdirektivets artikel 1 og 2 samt af den danske momslovs kapitel 1-3. Der anvendes begreber i disse bestemmelser, som kan defineres i loven og direktivet. To af disse begreber skal være opfyldt, for at handlingen ligger inden for momsrettens område, nemlig afgiftspligtig person og afgiftspligtig transaktion. Det betyder, at disse betingelser påvirker både pligten til at opkræve og indbetale momsen og muligheden for at få fradrag for indgående moms. Den danske momslov er, som tidligere beskrevet den danske implementering af EU's momssystemdirektiv, hvorfor det er momssystemdirektivet, som er den højeste retskilde inden for momsområdet i Danmark og derfor ultimativt gældende.

### 2.2.1 Afgiftsområde - momslovens kapitel 1

Jævnfør momsloven § 1 er *"Erhvervmæssig levering af varer og ydelser med leveringssted i Danmark er afgiftspligtig efter denne lov"*.

Idet afhandlingens genstandsfelt søger gældende ret inden for moms på fast ejendom i Danmark, tager afhandlingen udgangspunkt i den danske momslov.

### 2.2.2 Afgiftspligtige personer - momslovens kapitel 2

Det fremgår af momslovens § 3, stk. 1 hvem der kan defineres som en afgiftspligtig person: *"Afgiftspligtige personer er juridiske eller fysiske personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed."* Momsloven definerer derfor, at afgiftspligten omfatter alle virksomhedsformer, uanset om virksomheden er et enkeltmandsfirma, interessentskab, aktie- eller anpartsselskab mv.

I momslovens § 3 stk. 2, nr. 1-3 præciseres og udvides kredsen af afgiftspligtige personer og omfatter således også personer, der lejlighedsvis leverer et nyt transportmiddel til et andet EU-land, offentlige forsyningsvirksomheder og andre statslige, regionale og kommunale institutioner i de tilfælde, at de leverer varer og ydelser i konkurrence med erhvervsvirksomheder.

I momssystemdirektivet art. 9-13 findes reglerne om afgiftspligtige personer, og momssystemdirektivet art. 9 stk. 1, har følgende ordlyd: *"Ved "afgiftspligtig person" forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed. Ved "økonomisk virksomhed" forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Ved økonomisk virksomhed forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter."*

Videre i Momssystemdirektivets artikel 10 står der: *"Eftersom økonomisk virksomhed kun kan udøves selvstændigt, jf. artikel 9, stk. 1, er lønmodtagere og andre personer ikke omfattet af momsreglerne, i det omfang de er forpligtede over for deres arbejdsgiver ved en arbejdskontrakt eller ved et andet retligt forhold, som skaber et arbejdstager-arbejdsgiverforhold med hensyn til arbejds- og aflønningsvilkår og arbejdsgiverens ansvar."*

Ordlyden *"selvstændig virksomhed"* i momslovens § 3 medfører, at personer i ansættelsesforhold ikke er omfattet af afgiftspligten.<sup>39</sup> Dette er dog ikke direkte reguleret i momsloven, og sondringen af om personen kan defineres som en afgiftspligtig person, må som udgangspunkt skulle ske med hensyntagen til reglerne inden for skattelovgivningens indkomstskatteområde.<sup>40</sup>

Ordlyden *"økonomisk virksomhed"* i momslovens § 3 medfører derfor et afledt spørgsmål, når der i momsmæssig henseende skeles til skattelovgivningen. I skatteretlig henseende på indkomstbeskatningsområdet sondres der mellem om en virksomhed kan anses for værende en erhvervmæssig virksomhed, eller om der er tale om en hobbyvirksomhed. I Den juridiske vejledning afsnit D.A.3.1.4.2.2 står den momsmæssige behandling beskrevet, når der er tale om en hobbyvirksomhed. Her i står der, at *"Der skal derfor foretages en selvstændig momsretlig vurdering af, om virksomheden er en økonomisk virksomhed eller ej. Den momsretlige afgrænsning af økonomisk virksomhed er nemlig ikke altid sammenfaldende med den skatteretlige vurdering af, om virksomheden er erhvervmæssig. Det er derfor en konkret vurdering, om en given "hobbyvirksomhed" udgør økonomisk virksomhed eller ej."*

*"Hobbyvirksomheder"* kan derfor i momsmæssighenseende betragtes som en selvstændig økonomisk virksomhed. Om virksomheden generer over- eller underskud, er for så vidt angår sondringen af, om der er tale om en økonomiske virksomhed, underordnet.

### 2.2.3 Afgiftspligtige transaktioner - momslovens kapitel 3

I afhandlingens afsnit 2.2.2 blev afgrænsningen af afgiftspligtige personer beskrevet. Dette afsnit omhandler afgrænsningen af, hvilke leverancer af varer og tjenesteydelser der er momsafgiftspligtige. For at der indtræder momsafgiftspligt skal to betingelser være til stede.

---

39 DEKOV, ERIK - ENGSIG, JOHN - OPDATERET AF JUUL, METTE - GOSVIG, LARS M. (2014) »MOMS, ENERGI, LØNSUM - EN LÆREBOG OM AFGIFTER«, 4. UDGAVE, SIDE 39

40 DEKOV, ERIK - ENGSIG, JOHN - OPDATERET AF JUUL, METTE - GOSVIG, LARS M. (2014) »MOMS, ENERGI, LØNSUM - EN LÆREBOG OM AFGIFTER«, 4. UDGAVE, SIDE 39

For det første skal der være tale om en afgiftspligtig person (subjektiv momspligt), og for det andet, en afgiftspligtig leverance af varer og/eller tjenesteydelser (objektiv momspligt).<sup>41</sup>

Det fremgår af momslovens § 4, stk. 1, hvad der kan defineres som en afgiftspligtig transaktion: *”Der betales afgift af varer og ydelser, der leveres mod vederlag her i landet. Ved levering af en vare forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode. Levering af en ydelse omfatter enhver anden levering.”*

Momslovens varebegreb omfatter således alle varer, nye som brugte.<sup>42</sup> Ydelsesbegrebet som er defineret i momslovens § 4, stk. 1, omfatter således enhver anden levering. Bestemmelsen definerer desuden, at for at der er tale om en afgiftspligtig transaktion, skal der ske levering mod vederlag, samt overdragelse af råderetten over den pågældende vare eller tjenesteydelse. Råderetten, ifølge momslovens bestemmelser, er ikke sammenfaldende med den juridiske ejendomsret.<sup>43</sup>

I momslovens § 13, stk. 1 er oplyst de varer og ydelser, som er fritaget for afgift. Virksomheder, som udelukkende har aktiviteter, der falder ind under bestemmelserne i momslovens § 13, bliver dog, jævnfør momslovens § 3, stadig betragtet som en afgiftspligtig person, men er ikke registreringspligtige efter momslovens § 47, stk. 1, som beskrevet nedenfor i afhandlingens afsnit 2.2.5. En afgiftsfritagelse efter momslovens § 13 vil derfor medføre, at virksomheden ikke skal tillægge afgift (moms) på deres salg (omsætning), og de vil derfor heller ikke kunne opnå fradragsret for købsmomsen, som relaterer sig til indkøb af varer og tjenesteydelser. Virksomheder som er omfattet af fritagelsesbestemmelserne i momslovens § 13 vil dog i større eller mindre grad alligevel blive påvirket af en indirekte momsbelastning, idet fritagelsen modsvares af, at virksomheden ikke har fradragsret for den indgående moms, som relaterer sig til indkøb af afgiftspligtige varer og ydelser, der anvendes i virksomheden. En virksomhed, som er afgiftsfritaget, vil i udgangspunktet medføre, at de afgiftsfritagne aktiviteter vil blive afgiftspligtige efter lønsumsavgiftslovens regler. Der er dog afgrænset for behandling af lønsumsavgiftslovens regler i denne afhandling.

I momslovens § 34 er oplyst de varer og tjenesteydelser, som er fritaget for afgift. Reelt set svarer bestemmelserne i momslovens § 34 til, at afgiftssatsen er nul, eller den såkaldte ”0-

---

41 DEKOV, ERIK - ENGSIG, JOHN - OPDATERET AF JUUL, METTE - GOSVIG, LARS M. (2014) »MOMS, ENERGI, LØNSUM - EN LÆREBOG OM AFGIFTER«, 4. UDGAVE, SIDE 47

42 DEKOV, ERIK - ENGSIG, JOHN - OPDATERET AF JUUL, METTE - GOSVIG, LARS M. (2014) »MOMS, ENERGI, LØNSUM - EN LÆREBOG OM AFGIFTER«, 4. UDGAVE, SIDE 47

43 DEKOV, ERIK - ENGSIG, JOHN - OPDATERET AF JUUL, METTE - GOSVIG, LARS M. (2014) »MOMS, ENERGI, LØNSUM - EN LÆREBOG OM AFGIFTER«, 4. UDGAVE, SIDE 49



*momssats*<sup>44</sup> på de varer og tjenesteydelser, som er omfattet. Bestemmelserne i momslovens § 34 relaterer sig til, at registrerede og afgiftspligtige virksomheder skal holde bestemte leverancer af varer og tjenesteydelser uden for den afgiftspligtige omsætning. Dette betyder desuden, at en afgiftsfritagelse efter momslovens § 34 ikke begrænser den pågældende virksomheds fradragsret for indgående afgift ved indkøb af varer og tjenesteydelser, der anvendes i virksomheden.

#### **2.2.4 Fradrag - momslovens kapitel 9**

Momslovens kapitel 9 omhandler fradragsret, hvilket kan opdeles i fuld fradragsret, delvist fradragsret, ingen fradragsret og regulering for investeringsgoder.

Fradragsreglerne vil blive nærmere gennemgået med henblik på afhandlingens genstandsfald, jævnfør afhandlingens afsnit 6.

#### **2.2.5 Registrering - momslovens kapitel 12**

Kapitel 12 i momsloven omhandler registrering, hvor der findes tre typer af registrering som en virksomhed kan være underlagt: registreringspligtig, fritaget for registreringspligt og frivillig registrering. En afgiftspligtig person er registreringspligtig, i de tilfælde hvor der drives virksomhed med levering af varer og tjenesteydelse, jævnfør momslovens § 47, stk. 1, og skal således lade den erhvervmæssige virksomhed registrere hos told- og skatteforvaltningen. I momslovens § 48 er der en række af fritagelser for registreringspligt, hvilke gælder i tilfælde af, at den afgiftspligtige person ikke har afgiftspligtige leverancer som overstiger 50.000 kr. årligt, hvor det herefter er muligt at vælge ikke at lade virksomheden registrere, jævnfør momslovens § 48, stk. 1. Uanset fritagelsen for registrering, jævnfør momslovens § 48, stk. 1, er det dog muligt, jævnfør momslovens § 49, valgfrit at lade den erhvervmæssige virksomhed registrere efter momslovens § 47, stk. 1 uafhængigt af, om salget af afgiftspligtige leverancer ikke udgør 50.000 kr. årligt. I tilfælde af, at den erhvervmæssige virksomhed gør brug af bestemmelsen i momslovens § 49, stk. 1, vil en sådan registrering gælde for mindst to kalenderår, jævnfør momslovens § 49, stk. 2.

Slutteligt foreskriver momslovens § 51 og § 51 a om frivillig momsregistrering, hvor udelukkende momslovens § 51 er videre relevant for afhandlingens genstandsfelt, i det momslovens § 51 a omhandler tilladelse til frivillig registrering for virksomheder, der fremstiller investeringsguld, omdanner guld til investeringsguld, leverer guld til industrielt formål eller formidler investeringsguld, som ellers er fritaget for afgift, jævnfør momslovens § 13, stk. 1, nr. 20. Momslovens § 51 omhandler erhvervmæssigt udlejning, herunder bortforpagtning af fast

---

44 DEKOV, ERIK - ENGSIG, JOHN - OPDATERET AF JUUL, METTE - GOSVIG, LARS M. (2014) »MOMS, ENERGI, LØNSUM - EN LÆREBOG OM AFGIFTER«, 4. UDGAVE, SIDE 108

ejendom, dog gælder det, at der ikke kan ske frivillig registrering i tilfælde af, at der er tale om udlejning til boligformål. Der kan desuden ske frivillig momsregistrering i forbindelse med køb og til- og ombygning af fast ejendom, som ellers er fritaget for afgift, jævnfør momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, med henblik på salg til en registreret virksomhed. I lighed med momslovens § 49, stk. 2 hvor virksomheden valgfrit lod sig registrere, vil en frivillig momsregistrering også være gældende i mindst to kalenderår.

Afgiftsfritagelserne i momslovens § 13 begrænses således ved at lade virksomheden frivilligt registrere efter momslovens § 51, mod at virksomheden kan anvende de almindelige momsregler og derved opnå fradragsret for moms i forbindelse med indkøb af varer og tjenesteydelser, der relaterer sig til det afgiftspligtige salg.

## **2.2.6 Opgørelse og afregning af afgiftstilsvaret - momslovens kapitel 14 og 15**

Momssystemets endelige output er, at der skal ske opgørelse af afgiftstilsvaret, eller momstilsvaret, hvilket er reguleret i momslovens § 56. Afgiftstilsvaret bliver udgjort af forskellen mellem udgående og indgående afgift. Den udgående afgift er reguleret i momslovens § 56, stk. 2, og udgør afgiften af virksomhedens leverancer, herunder eventuelle erhvervelser fra EU-lande eller tredjelande. Den indgående afgift er reguleret i momslovens § 56, stk. 3, og udgør afgiften af fradragsberettigede indkøb efter momslovens kapitel 9.

Afregning af afgiftstilsvaret afhænger af størrelsen på virksomhedens afgiftspligtige leverancer. Enten skal der ske afregning af afgiftstilsvaret hver måned, kvartal eller pr. halvår. Der skal, jævnfør momslovens § 57, stk. 2 ske månedlig afregning, hvis virksomhedens afgiftspligtige leverancer overstiger 50 mio. kr. årligt. Afregning pr. kvartal er reguleret i momslovens § 57, stk. 3, i de tilfælde hvor virksomhedens afgiftspligtige leverancer udgør mellem 5 - 50 mio. kr. årligt. Overstiger virksomhedens afgiftspligtige leverancer ikke 5 mio. kr. årligt, følger afregningen momslovens § 57, stk. 4, og afgiftstilsvaret skal afregnes hvert halve år. Det er muligt for virksomheden at anmode Told- og Skatteforvaltningen om en hyppigere afregningsperiode, end hvad der ellers er pligt til. Det vil sige, at virksomheder, som er underlagt halvårlig afregningsperiode, kan vælge kvartal- eller månedsvis afregning, og virksomheder, som er underlagt kvartalsvis afregning kan vælge månedsvis afregning. Virksomheder som er underlagt månedsvis afregning, kan dermed kun afregne månedsvis. Nogle virksomheder vælger en hyppigere afregningsfrekvens, end hvad de ifølge momsloven er underlagt. Dette kan skyldes flere forhold, som for eksempel rapporterings- og styringsværktøj, budgetopfølgning, eller hvis en virksomhed står overfor større investeringer hvor afregning af afgiftstilsvaret kan få en likviditetsmæssig betydning, idet virksomheden hurtigere kan få afgiftstilsvaret retur.

En virksomheds afregning af afgiftstilsvaret får desuden betydning, når der bliver tale om byggemomsreglerne, som er beskrevet i afhandlingens afsnit 4.1.

Byggemomsen skal opgøres og afregnes for hver momsperiode som virksomheden er underlagt, og er virksomheden underlagt månedsvis afregning, skal opgørelse af byggemomsen ske på månedsbasis.

### 3 Definition af fast ejendom

Med virkning fra den 1. januar 2017 blev der i EU fastsat en fællesretlig definition af, hvad fast ejendom er. Tidligere havde de enkelte EU-lande forskellige definitioner af, hvad fast ejendom var, hvilket ofte udsprang i national lovgivning. En fællesretlig definition skulle sikre, at fast ejendom på tværs af EU-lande blev fortolket ensartet.<sup>45</sup> Definitionen blev implementeret i momsforordningens artikel 13b ved gennemførelsesforordning (EU) nr. 1042/2013, artikel 1, nr. 2, litra a. Af momsforordningens<sup>46</sup> definition kan følgende forstås ved fast ejendom:

- a. *Enhver specifik del af jorden, på eller under jordoverfladen, som kan ejes eller besiddes.*
- b. *Enhver bygning eller ethvert bygningsværk, der er fastgjort til eller i jorden, over eller under havoverfladen, og som ikke let kan demonteres eller flyttes.*
- c. *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.*
- d. *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.*

Der kan måske i langt de fleste tilfælde, ikke være tvivl om, hvorvidt der er tale om ”fast ejendom”, men i særlige tilfælde kan der opstå tvivl, og definitionen er i sin forstand bred med hensyn til at definere, hvad der forstås ved fast ejendom.

Fast ejendom omfatter jævnfør definitionen således jord på eller under jordoverfladen og omfatter således også for eksempelvis søer og bådepladser. Jævnfør desuden nedenstående omtale af EU-Domstolens sag C-428/02<sup>47</sup>, hvor EU-Domstolen desuden har truffet afgørelse om, at definitionen på fast ejendom, også omfatter et grundstykke som er dækket af vand. Herudover er afgrøder, skov og træer på jord også omfattet af definitionen, så længe disse udgør en fast bestanddel af jorden. Fældes eller høstes træer eller afgrøder anses disse ikke længere som jord, og skifter således karakter fra fast ejendom til for eksempelvis beholdninger eller løsøre.<sup>48</sup> En bygning vurderes at udgøre fast ejendom, når denne er fastgjort i jorden.<sup>49</sup>

---

45 PEDERSEN, SØREN ENGERS (2019) »MOMS OG FAST EJENDOM«, 1. UDGAVE, SIDE 11

46 RÅDETS GENNEMFØRELSESFORORDNING (EU) NR. 1042/2013 AF 7. OKTOBER 2013 OM ÆNDRING AF GENNEMFØRELSESFORORDNING (EU) NR. 282/2011 FOR SÅ VIDT ANGÅR LEVERINGSSTEDET FOR YDELSER

47 DOMSTOLENS DOM (TREDJE AFDELING) AF 3. MARTS 2005. FONDEN MARSELISBORG LYSTBÅDEHAVN MOD SKATTEMINISTERIET OG SKATTEMINISTERIET MOD FONDEN MARSELISBORG LYSTBÅDEHAVN, SAG C428/02, PRÆMIS 9

48 PEDERSEN, SØREN ENGERS (2019) »MOMS OG FAST EJENDOM«, 1. UDGAVE, SIDE 12

49 PEDERSEN, SØREN ENGERS (2019) »MOMS OG FAST EJENDOM«, 1. UDGAVE, SIDE 12

Sondringen vil således også få den betydning, at containere, skurvogne, campingvogne, telte og pavilloner, som udgangspunkt ikke kan defineres som fast ejendom, idet disse ikke umiddelbart er fast forankret i jorden.

Tendenserne viser dog, at det er muligt at for eksempel containere og pavilloner kan defineres som fast ejendom, så længe disse er placeret på støbte fundamenter og desuden er tilsluttet forsyning som el, vand og kloakering.<sup>50</sup>

Nedenstående afgørelser fra EU-Domstolen illustrerer således, at definitionen af fast ejendom ikke kun kommer i spil når der er tale om en egentlig bygning, men at der i særlige tilfælde kan opstå tvivl om, hvorvidt der er tale om fast ejendom. EU-Domstolen har derfor afsagt en række kendelser, hvorpå der både er tale om fast ejendom, men også hvor EU-Domstolen kommer frem til, at der ikke kan være tale om fast ejendom, men at der i stedet er tale om enten, at der er stillet et gode til rådighed, eller retten til at råde over et gode eller i sidste fald, at der er tale om egentlige løsørestande, som derved falder ind under momspligten.

### 3.1 Rudolf Maierhofer - C-315/00

EU-Domstolen har i sag C-315/00 behandlet om en bygning kunne betegnes som fast ejendom, der således kunne udlejes som momsfri udlejning af fast ejendom, hvis en sådan bygning bestod af præfabrikerede elementer, der var opført på betonsokler på et betonfundament i jorden, og hvor taget bestod af teglsten, herunder nogle af bygningens vægge og gulve var belagt med fliser, samt at bygningen var grundfæstet således at en eventuel demontering ville tage otte personer cirka ti dage, hvorefter materialerne desuden kunne genanvendes.<sup>51</sup> Der var endvidere indgået en lejeaftale mellem lejer og udlejer, med en lejekontrakten som var indgået for en periode på fem år, med mulighed for forlængelse.<sup>52</sup> Den omhandlende sag vedrørte, hvorvidt bygninger af ovenstående karakter kunne anses for momsfri udlejning af fast ejendom. De omhandlende bygninger blev lejet ud som beboelsesbygninger til en tysk delstat, hvor bygningerne skulle fungere som midlertidig indlogering af asylansøgere.<sup>53</sup> Sagens ene part, Rudolf Maierhofer, som udlejede de omtalte beboelsesbygninger, var af den overbevisning, at der var tale om momsfri udlejning af fast ejendom, idet der ikke var fradraget indgående moms

---

50 PEDERSEN, SØREN ENGERS (2019) »MOMS OG FAST EJENDOM«, 1. UDGAVE, SIDE 13

51 DOMSTOLENS DOM (FEMTE AFDELING) AF 16. JANUAR 2003. RUDOLF MAIERHOFER MOD FINANZAMT AUGSBURG-LAND, SAG C-315/00, PRÆMIS 13

52 DOMSTOLENS DOM (FEMTE AFDELING) AF 16. JANUAR 2003. RUDOLF MAIERHOFER MOD FINANZAMT AUGSBURG-LAND, SAG C-315/00, PRÆMIS 11

53 DOMSTOLENS DOM (FEMTE AFDELING) AF 16. JANUAR 2003. RUDOLF MAIERHOFER MOD FINANZAMT AUGSBURG-LAND, SAG C-315/00, PRÆMIS 11

i forbindelse med opførelse af bygningerne i 1992, hvorfor der i perioden 1993-1995 hvor bygningerne var udlejet, ej heller blev faktureret udgående moms af lejeopkrævningerne.<sup>54</sup> Dette var de tyske myndigheder midlertidigt ikke enige i og henviste til, at ifølge de tyske nationale civile retlige regler var de af den overbevisning ”..at han ikke havde udlejet fast ejendom, men alene bygninger, som ikke reelt var en del af en fast ejendom”<sup>55</sup>, hvorfor de anså udlejningen som momspligtig.

Sagen blev indbragt for EU-Domstolen, som afviste de tyske myndigheders argumenter og henvisninger til tysk civilrets bestemmelser, og derved fastslog: ”... at udlejning af en bygning, som er fremstillet af præfabrikerede dele, og som er grundfæstet således, at den hverken let kan demonteres eller flyttes, er »udlejning af fast ejendom« i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b)'s forstand, også selv om bygningen skal fjernes ved lejekontraktens udløb og genanvendes på en anden ejendom.”<sup>56</sup> På baggrund af EU-Domstolens afgørelse er det vigtigt at gøre klart, at fortolkninger ikke udelukkende tager udgangspunkt i nationalret, som i eksempelvis sagen med Rudolf Maierhofer, men at fortolkninger skal ske i forhold til EU-retten.

## 3.2 Marselisborg Lystbådehavn - C-428/02

Bådepladser kan ligeledes anses som værende fast ejendom, hvilket EU-domstolen afgjorde i sagen C-428/02 om Marselisborg Lystbådehavn. Sagen vedrørte, at Marselisborg Lystbådehavn udøvede virksomhed med udlejning af henholdsvis bådepladser på vand og liggepladser på vand i forbindelse med vinteropbevaring af både.<sup>57</sup> Udlejningen af bådpladserne på vand kunne udlejes for et år, månedsbasis eller for en kortere periode på for eksempel en eller flere dage.<sup>58</sup> I forbindelse med indgåelse af lejeaftalen, vil lejeren få bestemt og identificerbar/nummereret bådeplads og vil desuden få ret til at anvende havnens fælles faciliteter i form af toilet og bad.<sup>59</sup> For så vidt angår udlejning af liggepladser på land i forbindelse med vinteropbevaring af

---

54 DOMSTOLENS DOM (FEMTE AFDELING) AF 16. JANUAR 2003. RUDOLF MAIERHOFER MOD FINANZAMT AUGSBURG-LAND, SAG C-315/00, PRÆMIS 14

55 DOMSTOLENS DOM (FEMTE AFDELING) AF 16. JANUAR 2003. RUDOLF MAIERHOFER MOD FINANZAMT AUGSBURG-LAND, SAG C-315/00, PRÆMIS 15

56 DOMSTOLENS DOM (FEMTE AFDELING) AF 16. JANUAR 2003. RUDOLF MAIERHOFER MOD FINANZAMT AUGSBURG-LAND, SAG C-315/00, PRÆMIS 35

57 DOMSTOLENS DOM (TREDJE AFDELING) AF 3. MARTS 2005. FONDEN MARSELISBORG LYSTBÅDEHAVN MOD SKATTEMINISTERIET OG SKATTEMINISTERIET MOD FONDEN MARSELISBORG LYSTBÅDEHAVN, SAG C428/02, PRÆMIS 8

58 DOMSTOLENS DOM (TREDJE AFDELING) AF 3. MARTS 2005. FONDEN MARSELISBORG LYSTBÅDEHAVN MOD SKATTEMINISTERIET OG SKATTEMINISTERIET MOD FONDEN MARSELISBORG LYSTBÅDEHAVN, SAG C428/02, PRÆMIS 9

59 DOMSTOLENS DOM (TREDJE AFDELING) AF 3. MARTS 2005. FONDEN MARSELISBORG LYSTBÅDEHAVN MOD SKATTEMINISTERIET OG SKATTEMINISTERIET MOD FONDEN MARSELISBORG LYSTBÅDEHAVN, SAG C428/02, PRÆMIS 10

både, opnår brugeren ret til at anvende et bestemt areal, hvor båden kan henstilles i vinterperioden.<sup>60</sup>

Den daværende Told- og Skatteregion i Aarhus såede tvivl om, hvorvidt udlejning af bådepladser på vand og liggepladser på land var omfattet af udlejning af fast ejendom og var af den overbevisning, at Marselisborg Lystbådehavns udlejningsaktivitet var momspligtig. Marselisborg Lystbådehavn klagede herefter til Landsskatteretten over Told- og Skatteregion i Aarhus' afgørelse. Landsskatteretten afgjorde den 6. december 2000, at udlejning af bådepladserne ikke var omfattet af momsfrigtagelsen i momslovens § 13, stk. 1 nr. 8, hvilket fra Landsskatterettens side blevet begrundet med, at lejeren ikke lejede et afgrænset og identificerbart areal, men at der derimod var tale om en brugsret, som lejeren kunne gøre brug af.

Marselisborg Lystbådehavn og Skatteministeriet valgte at indbringe Landsskatterettens afgørelse til Vestre Landsret, som fandt at afgørelsen afhang af en fortolkning af EU's 6. momsdirektivs artikel 13b, punkt b, litra b, som derfor lod det være op til EU-Domstolen at afgøre sagen. EU-Domstolen fremhæver i deres afgørelse, at der i EU's 6. momsdirektivs artikel 13b, litra står: *"Det fremgår af fast retspraksis, at fritagelserne i sjette direktivs artikel 13 er selvstændige fællesskabsretlige begreber, hvorfor de må underlægges en fællesskabsdefinition"*<sup>61</sup>, hvilket vil sige, at begrebet er en fælles definition, som er gældende for alle medlemsstaterne i EU. Samtidig understreger EU-Domstolen, at direktivet ikke indeholder en definition af begrebet "udlejning af fast ejendom".<sup>62</sup> Domstolen understreger dog, at der foreligger adskillelige andre domme, hvor udlejning af fast ejendom er defineret som *"... den ret, udlejeren af en ejendom indrømmer lejeren til mod vederlag og for en aftalt periode at bruge denne ejendom og at udelukke alle andre fra at udnytte en sådan ret"*<sup>63</sup>

EU-Domstolen kommer således frem til i deres afgørelse, at da Marselisborg Lystbådehavn har ejendomsretten over havneområdet, herunder havnebassinet, og derved kan overdrage retten over hele eller dele af dette, vil udlejning af bådepladser på vand og på land være fast ejendom.

---

60 DOMSTOLENS DOM (TREDJE AFDELING) AF 3. MARTS 2005. FONDEN MARSELISBORG LYSTBÅDEHAVN MOD SKATTEMINISTERIET OG SKATTEMINISTERIET MOD FONDEN MARSELISBORG LYSTBÅDEHAVN, SAG C428/02, PRÆMIS 14

61 DOMSTOLENS DOM (TREDJE AFDELING) AF 3. MARTS 2005. FONDEN MARSELISBORG LYSTBÅDEHAVN MOD SKATTEMINISTERIET OG SKATTEMINISTERIET MOD FONDEN MARSELISBORG LYSTBÅDEHAVN, SAG C428/02, PRÆMIS 27

62 DOMSTOLENS DOM (TREDJE AFDELING) AF 3. MARTS 2005. FONDEN MARSELISBORG LYSTBÅDEHAVN MOD SKATTEMINISTERIET OG SKATTEMINISTERIET MOD FONDEN MARSELISBORG LYSTBÅDEHAVN, SAG C428/02, PRÆMIS 28

63 DOMSTOLENS DOM (TREDJE AFDELING) AF 3. MARTS 2005. FONDEN MARSELISBORG LYSTBÅDEHAVN MOD SKATTEMINISTERIET OG SKATTEMINISTERIET MOD FONDEN MARSELISBORG LYSTBÅDEHAVN, SAG C428/02, PRÆMIS 30

### 3.3 Susanne Leichenich - C-532/11

I tilfælde af at eksempelvis en båd er fastforankret til jord eller havbund, hvor der vil være tale om en reguler fastgørelse vil det blive anset for at udgøre fast ejendom. I sag C-532/11 blev det behandlet, hvorvidt en husbåd kunne anses som værende fast ejendom. Sagen omhandlede en husbåd, hvis anvendelse udelukkende bestod i bortforpagtning og udlejning af husbåden til varig drift af restaurant og diskotek. Domstolen kom frem til, at husbåden kunne defineres som fast ejendom. Præmissen for at en husbåd kan opfylde definitionen for fast ejendom vil dog kræve en række forhold, herunder at husbåden er indrettet med anløbsbro, ligger fortøjet samme sted, ikke vil være let at demontere, er tilsluttet vand- og elforsyning og desuden hverken har motor eller fremdriftssystem.



## 4 Salg af fast ejendom

Indledningsvist blev der i afhandlingen redegjort for, at den danske momslov er en implementering af EU's momssystemdirektiv, hvortil der til den danske momslov er udarbejdet moms bekendtgørelsen, som er en uddybning af selve momsloven.

I afhandlingens afsnit 3 blev der redegjort for selve definitionen af fast ejendom, som herefter vil blive anvendt for så vidt, angår de momsretlige regler på moms af fast ejendom.

Frem til udgangen af 2010 var salg/levering af fast ejendom i alle henseender omfattet af momslovens afgiftsfritagelsesbestemmelser uden nogen form for begrænsninger.<sup>64</sup> Dette blev dog ændret ved lov nr. 520<sup>65</sup> af 12. juni 2009, hvor det blev vedtaget at indføre momspligt for salg af fast ejendom fra den 1. januar 2011. I forbindelse med lovens ikrafttrædelse var der ingen overgangsbestemmelser, foruden de særlige ordninger vedrørende byggegrunde, som er omtalt i afhandlingens afsnit 4.5.

Afhandlingens afsnit 2 beskrev de generelle momsretlige principper, og heraf fremgår det, jævnfør momsloven, at alle leverancer, der er foretaget af en afgiftspligtig person, er momspligtige, hvortil der dog er en række undtagelser. Levering af fast ejendom er omfattet af afgiftsfritagelsesbestemmelserne, jævnfør momslovens § 13, stk. 1, nr. 9: *"Levering af fast ejendom. Fritagelsen omfatter dog ikke: a) Levering af en ny bygning eller en ny bygning med tilhørende jord. b) Levering af en byggegrund, uanset om den er byggemodnet, og særskilt levering af en bebygget grund."* og moms bekendtgørelsen §§ 54-56. Afgiftsfritagelsesbestemmelserne i henholdsvis momsloven, herunder moms bekendtgørelsen, har hjemmel i momsdirektivets artikel 135, stk. 1 litra j og k, hvor reglerne om moms fritagelse er defineret som: *"levering af bygninger eller dele heraf med tilhørende jord bortset fra levering omhandlet i artikel 12, stk. 1, litra a)"*<sup>66</sup> og *"levering af ubebygget fast ejendom bortset fra de i artikel 12, stk. 1, litra b), nævnte byggegrunde"*<sup>67</sup>

"Momspligten er derimod defineret i momssystemdirektivets artikel 12, hvor der i momssystemdirektivets artikel 12, nr. 2 og nr. 3 defineres hvad der forstås ved henholdsvis "bygning" samt "byggegrund". Bygning forstås som *"enhver grundfast konstruktion"*<sup>68</sup>, og

---

64 PEDERSEN, SØREN ENGERS (2019) »MOMS OG FAST EJENDOM«, 1. UDGAVE, SIDE 16

65 LOV NR. 520 AF 12/06/2009 - LOV OM ÆNDRING AF LOV OM MERVÆRDIAFGIFT OG LOV OM AFGIFT AF LØNSUM M.V.

66 MOMSSYSTEMDIREKTIVET ARTIKEL 135, NR. 1, J

67 MOMSSYSTEMDIREKTIVET ARTIKEL 135, NR. 1, K

68 MOMSSYSTEMDIREKTIVET ARTIKEL 12, NR. 2

byggegrund som ”grunde, hvad enten de er byggemodnet eller ikke, når de af medlemsstaterne betragtes som sådanne”<sup>69</sup>

Jævnfør bestemmelserne i momslovens § 13, stk. 1, nr. 9 kan følgende opdeling foretages:

1. ”Gamle” bygninger (momsfri levering jævnfør momslovens § 13, stk. 1, nr. 9)
2. ”Nye” bygninger og ”nye” bygninger med tilhørende jord (momspligtig levering jævnfør momslovens § 12, stk. 1, nr. 9, litra a)
3. *Byggegrunde og bebyggede grunde* (momspligtig levering jævnfør momslovens § 12, stk. 1, nr. 9, litra b)

Opførelse af fast ejendom med henblik på salg, kan således blive frivilligt momsregistreret med det resultat, at omkostninger, der relaterer sig til byggeriet kan fradrages. I forbindelse med et salg i momsreguleringsperioden vil det være muligt at overdrage momsreguleringsforpligtelsen til erhververen af ejendommen, jævnfør momslovens §§ 43 og 44.

I forbindelse med indførelse af momspligten fra 1.januar 2011 på salg af nyopførte bygninger, herunder væsentligt ombyggede/renoverede bygninger samt momspligtigt salg af byggegrunde, blev datoen for, hvornår byggeriet var påbegyndt, skelsættende for momspligtens indtræden. Et byggeri var som udgangspunkt påbegyndt, når der var sket støbning af sokkel. Dette kriterium er desuden sammenfaldende med sondringen af, om der er tale om byggeri for egen eller fremmed regning, jævnfør afhandlingens afsnit 4.1 - Byggemoms - byggeri for egen eller fremmed regning. Var der i stedet tale om ombygning eller renovering af bygninger, var det tidspunktet hvor ombygning/renovering tog sin faktiske begyndelse, som blev lagt til grund for momspligtens indtræden, hvilket som støbning af sokkel også er sammenfaldende med reglerne om byggeri for egen eller fremmed regning, jævnfør afhandlingens afsnit 4.1.

Kriteriet for om momspligten ville indtræffe var derfor ultimo 2010 til at tage at føle på og medførte, at en del af de allerede planlagte byggerier blev fremrykket således, at byggeriets sokkel blev støbt ultimo 2010 og derved var omfattet af de gamle regler og derfor fritaget for momspligt. I flere tilfælde afviste Skattestyrelsen dog, at byggeriet var omfattet af de gamle regler, og således fritaget for momspligt, på trods af, at der var sket støbning af sokkel. Skattestyrelsens afgørelser blev begrundet med, at sokkelstøbningen ikke blev anset for påbegyndelse af en kontinuerlig byggeproces, idet sokkelstøbningen var sket i 2010, mens selve byggeprocessen enten blev standset igen eller ikke var af kontinuerlig karakter, hvorfor Skattestyrelsen anså sokkelstøbningen som en måde at undgå momspligten på.

---

<sup>69</sup> MOMSSYSTEMDIREKTIVET ARTIKEL 12, NR. 3

## 4.1 Byggemoms - byggeri ved egen eller fremmed regning

Momslovens § 4, stk. 1 foreskriver, at alle varer og ydelser, som leveres i Danmark, er momspligtige. Hertil foreskriver momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, at levering af fast ejendom er fritaget for momspligt.

Når det kommer til den momsmæssige behandling af byggeri, er det dog vigtigt at sondre imellem om der er tale om byggeri for egen eller for fremmed regning.

Byggeri for fremmed regning forekommer i de tilfælde, hvor en håndværkervirksomhed er hyret ind for at udføre arbejde på et byggeprojekt for tredjemand, og hvor arbejdet således har karakter af at være entreprisarbejde. Da vil der være tale om, at håndværkervirksomheden udfører byggeri for fremmed regning, og håndværkeren skal fakturere med moms i forbindelse med levering af varer eller ydelser.

Reglerne om byggemoms, eller den såkaldte pålægsmoms, er en momsbelastning på værdien af det arbejde, som en virksomheds indehaver eller ansatte udfører. Reglerne om byggemoms stammer tilbage fra indførelse af den første danske momslov i 1967. De momsmæssige regler om byggemoms fremgår i momslovens §§ 6 og 7, og lovhjemlen findes i momssystemdirektivets artikel 27.

Bevæggrunden bag indførelse af reglerne skal sikre en konkurrencemæssig ligestilling, eller en momsmæssig afgiftsneutralitet, således helt eller delvist momsfrie virksomheder ikke ville kunne opnå en momsmæssig fordel ved at ansætte egne håndværkere, hvorved den momsmæssige behandling af opførelse ved egen regning skulle sidestilles med opførelse ved fremmed regning.<sup>70</sup> I virksomheder, som har fuld momsfradragsret, har byggemomsen ikke nogen økonomisk betydning, udover det administrative i at opgøre og beregne denne, da der i virksomhedens momsregnskab vil kunne fradrages byggemomsen som indgående moms, hvilket vil blive modsvaret af et tilsvarende beløb tillagt den udgående moms.

For de virksomheder, der driver momsfri virksomhed, for eksempel momsfri ejendomsudlejning, vil reglerne om byggemoms således betyde, at disse vil være nødsaget til at lade sig momsregistrere for at kunne afregne byggemomsen. Pligten for at betale byggemoms for virksomheder som driver momsfri virksomhed, indtræder, når værdien af byggemomsen udgør 50.000 kr. ved ny-/ombygning, og 100.000 kr. ved istandsættelser. Momsregistreringen vil dog medføre, at virksomheden kan fradrage momsens af de indkøbte materialer til brug for

---

70 MOMSSYSTEMDIREKTIVET ARTIKEL 27

opførelsen. Det vil derfor betyde, at virksomheden kun vil blive belastet med nettobeløbet heraf.

Virksomheder der har egne ansatte, og som for egen regning opfører bygninger med henblik på salg, skal være opmærksomme på reglerne om afregning af byggemoms af det arbejde, som de pågældende udfører i forbindelse med byggeriet. Dette skyldes, at den leverance som virksomhedens egne ansatte leverer, i momsmæssig henseende skal sidestilles med leverancer mod vederlag. Havde virksomheden i stedet indgået aftale med en anden virksomhed, havde transaktionerne mellem de to virksomheder været en afgiftspligt transaktion med en levering mod vederlag. Desuden indgår virksomhedens eget udførte arbejde i beregningsgrundlaget i forbindelse med en eventuel momsreguleringsforpligtelse på bygningen ved salg.

Momsgrundlaget fastsættes til normalværdien, jævnfør momslovens § 28, stk. 3: *”For varer og ydelser, som en virksomhed anvender ved byggeri m.v., og hvoraf der skal betales afgift efter §§ 6 og 7, er afgiftsgrundlaget normalværdien fastsat som hele det beløb, som en kunde i samme omsætningsled som det, hvori leveringen af varer og ydelser finder sted, under frie konkurrencevilkår skulle have betalt på dette tidspunkt for de pågældende varer eller ydelser til en selvstændig leverandør her i landet. Hvis der ikke kan fastsættes nogen sammenlignelig levering af varer eller ydelser, er afgiftsgrundlaget indkøbs- eller fremstillingsprisen, jf. stk. 1, og den avance, der i almindelighed indgår ved levering af varer og ydelser af den pågældende art.”*

Normalværdien udgør således det beløb, som en tredjemand eller ikke-interesseforbundet part skulle have betalt for ydelsen. Det gælder derfor, at anvendte timer, herunder timepriser og materialer, skal indgå i beregningsgrundlaget.

Retspraksis med hensyn til sontringen af, om der er tale om byggeri for egen eller for fremmed regning kan fastlægges på baggrund af domme fra både Højesteret og landsretterne.<sup>71</sup>

I forbindelse med byggeri tager sontringen af, om der er tale om byggeri for egen (byggevirksomhedens) eller for fremmed (bygherrens) regning, udgangspunkt i primært to forhold.

1. Byggeriets påbegyndelse
2. Aftaleindgåelse om bindende salg

---

<sup>71</sup> PEDERSEN, SØREN ENGERS (2019) »MOMS OG FAST EJENDOM«, 1. UDGAVE, SIDE 56

Ved opførelse af nye ejendomme er tidspunktet for sokkel/fundament støbning således lig med, at byggeri påbegyndes. Højesteret har i sagen, TfS1988.624.DH, bekræftet, at hvis der forud for sokkelstøbning er indgået bindende aftale om levering af fast ejendom/byggearbejde, da vil der være tale om byggeri for fremmed regning.

Det er således i reglerne om byggemoms underordnet, om der forud for byggeriet er foretaget nedrivning eller anden klargøring, da dette er ikke underlagt byggemomsreglerne.

## 4.2 Levering af gamle bygninger

Levering af en gammel bygning er, jævnfør momslovens § 13, stk. 1., nr. 9 fritaget for momspligt. En gammel bygning kan defineres som en bygning som hverken er ny, væsentligt til-/ombygget eller som udgør en byggegrund.

Sondringen af om der er tale om en gammel bygning kan udledes af afhandlingens nedenstående afsnit 4.3, 4.4. og 4.5. En gammel bygning kan defineres som en bygning, hvor der er sket første indflytning, det vil sige, der er sket i ibrugtagning, og at bygningen er mere end 5 år gammel fra dens færdiggørelse. Det er en forudsætning, at denne på leveringstidspunktet er funktionsdygtig og derfor reelt set kan anvendes som bygning.

## 4.3 Levering af nyopførte bygninger

Momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra a, forskriver, at *”levering af en ny bygning eller en ny bygning med tilhørende jord”* ikke er omfattet af afgiftsfritagelsesbestemmelserne, hvorved et sådant salg er omfattet af momspligt.

Jævnfør momsbekendtgørelsens § 54 stk. 1, kan en bygning defineres som *”Ved begrebet bygning i momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra a, forstås grundfaste konstruktioner, som er færdiggjorte til det formål, de er bestemt til. Levering af dele af en sådan bygning anses ligeledes for at være levering af en bygning.”* Momspligten omfatter således som udgangspunkt ethvert salg af en ny bygning, uanset om bygningen er en privat bolig eller en erhvervsjendom.

Momssystemdirektivets definition findes i artikel 12, stk. 2, og kan defineres som: *”Ved anvendelsen af stk. 1, litra a), forstås ved »bygning« enhver grundfast konstruktion.”*

For således at kunne fastlægge hvad momslovens bestemmelser mener med ”bygning”, er det således nødvendigt at kigge nærmere på momsbekendtgørelsens definition af hvad der kan defineres som en bygning. Sammenholdes momsbekendtgørelsens definition med momssystemdirektivets definition af hvad der kan defineres som en bygning, fremgår det af momsbekendtgørelsens definition er mere specifik end momssystemdirektivets definition. I

momsbekendtgørelsen udgør bygninger således noget grundfast som er færdiggjort til det formål bygningen har. I momssystemdirektivet er en bygning enhver grundfast konstruktion. Alt andet lige kan der ud fra ovenstående vurderes, at der EU-retsligt er betegnelsen af en bygning bredere end hvis der bliver taget udgangspunkt i den danske betegnelse.

En ny bygning defineres videre i momsbekendtgørelsens § 54, stk. 2 som *”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.”*

Dette vil med andre ord sige, at en bygning vil pr. definition være ny, så længe et salg af bygningen sker, inden der er sket første indflytning. Ved ”indflytning” forstås i denne forbindelse, at bygningen er ibrugtaget til det formål, som den er opført med henblik på. I praksis må dette ikke give større fortolkningsmæssige problemer. Det betyder endvidere, at en bygning, som er færdiggjort og klar til indflytning, men hvor indflytning ikke er sket, bliver ved med at være ny, uanset hvor mange gange bygningens handles, og hvor gammel bygningen end måtte være. Ved ”færdiggørelse” forstås i denne forbindelse, at byggeriet har nået det stadie, hvor bygningen kan anvendes til det formål, som den er beregnet til. I praksis må færdiggørelsestidspunktet være tidspunktet for færdiganmeldelsen (BBR).<sup>72</sup> Det seneste tidspunkt for færdiggørelsestidspunktet må således også være datoen for første indflytning.

En bygning er pr. definition også ny, hvis der er sket indflytning, men bygningen sælges første gang, inden der er gået 5 år fra byggeriets færdiggørelse.

Dette leder hen på afhandlingens næste afsnit, idet 5-årsreglen er vigtig at holde for øje.

#### **4.3.1 5-årsreglen**

Som beskrevet ovenfor vil salg af en bygning uanset alder, udgøre et momspligtigt salg, så længe der ikke er sket nogen form for ibrugtagning/indflytning. I sådanne situationer gælder der således ingen 5-årsregel.

Er der i stedet tale om en bygning, hvor den oprindelige hensigt var at bygningen skulle sælges, men på trods af salgsbestræbelser viser sig ikke at være muligt, og derfor i stedet bliver lejet ud, træder 5-årsreglen i kraft.

---

<sup>72</sup> PEDERSEN, SØREN ENGERS (2019) »MOMS OG FAST EJENDOM«, 1. UDGAVE, SIDE 26

Består ejendommen af flere boligenheder, for eksempel lejligheder eller rækkehuse, skal vurderingen ske særskilt for hvert enkelt lejemål.

Hverken momsloven eller momsbekendtgørelsen omtaler særlige bestemmelser vedrørende 5-årsreglens udløb, og det må derfor forudsættes, at 5-årsreglen skal regnes fra færdiggørelsestidspunktet og fem fulde år frem.<sup>73</sup> Det vil sige, at hvis færdiggørelsestidspunktet er den 1. januar 2021, vil et momsfrit salg tidligst kunne ske den 1. januar 2026.<sup>74</sup>

5-årsreglens ikrafttrædelse regnes således fra færdiggørelsestidspunktet uanset om første indflytning først sker på et senere tidspunkt. Det er ej heller et krav, at bygningen har været lejet ud i den fulde 5-årige periode, men blot at bygningen har været taget i brug, også selvom dette kun har været for en kortere periode, eller at lejeperioden har været afbrudt.

#### 4.3.2 2-årsreglen

Jævnfør momsbekendtgørelsens § 54, stk. 2, 3. pkt., vil 2-årsreglen finde anvendelse, hvis første levering af fast ejendom sker til en køber, som har et interessefællesskab med sælger. Bygningen vil derfor blive anset for at være ny ved anden og efterfølgende leveringer inden for 5 år, når levering sker inden bygningen har været i brug ved indflytning i 2 år.

### 4.4 Levering af væsentligt til-/ombyggede bygninger

Momspligten omfatter også levering af væsentlige til-/ombyggede bygninger. Dermed vil en "gammel" bygning, hvor der udføres væsentligt til-/ombygningsarbejde, kunne blive anset i momsmæssig henseende som "ny" og derved momspligtig ved salg. Momsbekendtgørelsens § 55 indeholder bestemmelserne omkring momspligten på væsentlige til-/ombyggede bygninger. Hensigten med momspligt på sådanne typer af ejendomme er at sidestille levering af væsentlige til-/ombyggede bygninger, i det øjeblik bygningen anses som ny, med nyopførte bygninger.

Momsreglerne vedrørende levering af væsentlige til-/ombyggede bygninger er specielt relevante for de virksomheder, som agerer inden for sådanne ejendomme med henblik på videresalg, hvor ejendommene opkøbes, eller i forvejen ejer en ejendom, hvor der påtænkes at foretage til-/ombygning af ejendommen for efterfølgende at sælge denne.

---

73 PEDERSEN, SØREN ENGERS (2019) »MOMS OG FAST EJENDOM«, 1. UDGAVE, SIDE 26

74 PEDERSEN, SØREN ENGERS (2019) »MOMS OG FAST EJENDOM«, 1. UDGAVE, SIDE 26

Sondringen af, hvornår en bygning anses for værende væsentlige til-/ombygget, afhænger af størrelsen på til- og ombygningsarbejdet.

Jævnfør momsbekendtgørelsens § 55, stk. 4, anses en væsentligt til-/ombygget bygning for værende en bygning, hvorpå værdien, eksklusiv moms, der er foretaget til-/ombygning for overstiger 25 % af seneste offentlige ejendomsvurdering<sup>75</sup>, før der er foretaget ombygningsarbejde, med tillæg af omkostningerne til til-/ombygningsarbejdet. Eller en bygning hvorpå værdien, eksklusiv moms, af til-/ombygning overstiger 25 % af den faktiske salgspris.

Det er dog væsentligt at sondre imellem, om der er tale om en til-/ombygning, eller om det udførte arbejde har karakter af almindelig vedligeholdelse af bygningen. Sondringen af hvad der kan karaktereres som udgifter til til-/ombygning har givet anledning til flere bindende svar. Skatterådet har i sagen SKM2015.153.SR svaret bekræftende på, at udgifter til arkitekter, ingeniører og andre rådgivere ikke skal medregnes til værdien af det udførte ombygningsarbejde, idet disse udgifter ikke fysisk ændrer på bygningen. I samme sag svarer Skatterådet afkræftende på, at udgifter til nedrivning af eksisterende bygningsdele ikke skal medregnes til værdien af udført ombygningsarbejde. Dette kan, sammenholdt med byggemomsreglerne, jævnfør afhandlingens afsnit 4.1, forekomme ulogisk, idet starttidspunktet for ombygningsarbejde, jævnfør byggemomsreglerne, er tidspunktet hvor ombygningsarbejdet påbegyndes, og således anses perioden hvori nedrivning, herunder klargøring at gå forud for ombygningsarbejde.<sup>75</sup> Udgifter til til-/ombygning omfatter således udelukkende udgifter ”som arbejdsydelser (håndværksarbejde), der aktivt vil ændre den faste ejendom”<sup>76</sup>

Til-/ombygningsarbejder som er afholdt over en årrække skal desuden indgå 100 % i beregningsgrundlaget og kan således ikke nedskrives, dette har Skatterådet slået fast i sagen SKM.2016.86.SR. Dog skal det bemærkes, at Skatterådet i sagen, SKM.2017.32.SR, har slået fast, at der til beregningsgrundlaget kun skal medregnes til-/ombygningsarbejder, der er afholdt mindre end fem år før salgstidspunktet. Skatterådets afgørelse i sagen, SKM.2017.32.SR, drager derfor en parallel til 5-årsreglen, som er omtalt i afhandlingens afsnit 4.3.1.

Sondringen af om en væsentlig til-/ombygget bygning kan anses som ”ny” eller ”gammel” afhænger således af størrelsen på til-/ombygningsarbejdet. Udgør til-/ombygningsarbejdet mindre end 25 %, kan bygningen anses for ”gammel” og dermed omfattet af momsfritagelsen i ML §13, stk. 1, nr. 9.

---

<sup>75</sup> PEDERSEN, SØREN ENGERS (2019) »MOMS OG FAST EJENDOM«, 1. UDGAVE, SIDE 37

<sup>76</sup> SKM2015.153.SR



I tilfælde af at en til-/ombygget bygning kan klassificeres som "ny", gælder det samme regelsæt som ved levering af nyopførte bygninger, der blev behandlet i afhandlingens afsnit 4.3, hvorfor der henvises dertil.

## 4.5 Levering af byggegrunde

Erhvervsmæssigt salg af byggegrunde er også omfattet af momspligt. Momsbekendtgørelsens § 56, stk. 1, forskriver: *"Ved en byggegrund i momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra b, forstås et ubebygget areal, som efter lov om planlægning eller forskrifter udstedt i medfør heraf er udlagt til formål, som muliggør opførelse af bygninger, jf. § 54 i denne bekendtgørelse"*.

I forbindelse med indførelse af momspligt på salg af byggegrunde fra 1. januar 2011 blev der ikke sondret mellem gamle og nye byggegrunde.<sup>77</sup> Virksomheder som efter 1. januar 2011 solgte en byggegrund, var da momspligtige af salget, uanset om virksomheden havde anskaffet byggegrunden før 1. januar 2011 uden moms. Der blev derfor indført en overgangsregel der gjorde det muligt for virksomheder, som havde foretaget byggemodning af byggegrunden inden 1. januar 2011, at fradrage momsen af byggemodningsomkostningerne som var afholdt.<sup>78</sup> Denne særlige overgangsordning udløb ved udgangen af 2015.<sup>79</sup> Virksomheder som havde afholdt byggemodningsomkostningerne på byggegrunde før 1. januar 2011, og hvor byggegrunden endnu ikke var solgt, kunne fradrage momsen af byggemodningsomkostningerne på den sidste momsangivelse for 2015.<sup>80</sup>

I visse tilfælde kan byggegrunde dog alligevel sælges momsfrit. En virksomhed, der udelukkende driver momsfri aktivitet, og som ejer en grund, der udelukkende har været anvendt til momsfri aktivitet vil kunne sælges momsfrit. Begrundelsen herfor er, at ejer af grunden ikke har haft fradrag for moms af de udgifter som relaterer sig til grunden, for eksempel ved anskaffelse eller selve driftsudgifterne. Dette følger bestemmelserne i momslovens § 13, stk. 2, hvoraf det fremgår at ved levering af varer der fritaget for afgift, jævnfør momslovens § 13, stk. 1, udelukkende kan ske hvis disse alene har været anvendt i forbindelse med afgiftsfrie aktiviteter.

For at der er tale om levering af en byggegrund, skal der således være tale om et ubebygget areal. Tidligere afgørelser og sager har dog påvist, at Skattestyrelsen i nogle henseender har anset leveringen af gamle bygninger med grund for at være levering af en byggegrund.

---

77 PEDERSEN, SØREN ENGERS (2019) »MOMS OG FAST EJENDOM«, 1. UDGAVE, SIDE 18

78 PEDERSEN, SØREN ENGERS (2019) »MOMS OG FAST EJENDOM«, 1. UDGAVE, SIDE 18

79 PEDERSEN, SØREN ENGERS (2019) »MOMS OG FAST EJENDOM«, 1. UDGAVE, SIDE 18

80 PEDERSEN, SØREN ENGERS (2019) »MOMS OG FAST EJENDOM«, 1. UDGAVE, SIDE 18

Udfordringen i om der er tale om en byggegrund eller en gammel bygning, bunder i den momsmæssige behandling, når Skatterådet på den ene side og køber/sælger på den anden side ikke er enige. I de tilfælde hvor køber vil have fuldt momsfradrag ved køb af byggegrunden er problematikken om at der skal pålægges moms på købesummen som sådan ikke et problem, da sælger vil afregne udgående moms af salget, og køber fradrager indgående moms af købet. Udfordringer kan dog opstå i tilfælde af at køber ikke kan fradrage den indgående moms, for eksempel hvis køber skal anvende byggegrunden til opførelse af ejendomme med momsfri aktivitet, herunder momsfri udlejning. I de tilfælde vil det fra købers synspunkt være fordelagtigt at kunne erhverve en gammel bygning, da denne vil kunne købes momsfrit, og derved spare moms som køber, ikke har fradrag for.

Vurdering af om der er tale om salg af en byggegrund (momspligtig) eller en gammel bygning med tilhørende grund (momsfri), vil i afhandlingen blive belyst ved hjælp af to afsagte domme fra EU-Domstolen. Den ene sag omhandler Don Bosco og den anden KPC Herning. Begge sager er omtalt i Den juridiske vejledning.

Don Bosco-sagen vedrører grunde som er bestemt til nedrivning, hvorimod KPC Herning-sagen omhandler at der på grunden var en funktionsdygtig bygning.

#### 4.5.1 Don Bosco Onroerend Goed BV-sagen - C-461/08 (Don Bosco)

Don Bosco erhvervede 1998 en grund med to ældre bygninger fra sælgeren, Stichting Leusderend.<sup>81</sup> Don Boscos hensigt var at nedrive de to bygninger og opføre en ny bygning med kontorformål.<sup>82</sup> Det blev aftalt at Stichting Leusderend skulle søge om tilladelse til at foretage nedrivning af de eksisterende bygninger og indgå aftale med en entreprenør som skulle forestå nedrivningen.<sup>83</sup> Det blev desuden aftalt at omkostningerne til nedrivning skulle faktureres til Stichting Leusderend, mod at omkostningerne til nedrivning skulle forhøje købsprisen som Don Bosco skulle betale.<sup>84</sup> Don Bosco skulle dog selv betale udgifter til fjernelse af asbest på bygningerne.<sup>85</sup> Den 27. august 1999 afgav kommunen hvor grunden lå, nedrivningstilladelse,

---

81 DOMSTOLENS DOM (FJERDE AFDELING) AF 19. NOVEMBER 2009. DON BOSCO ONROEREND GOED BV MOD STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN, SAG C-461/08, PRÆMIS 10

82 DOMSTOLENS DOM (FJERDE AFDELING) AF 19. NOVEMBER 2009. DON BOSCO ONROEREND GOED BV MOD STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN, SAG C-461/08, PRÆMIS 11 OG 15

83 DOMSTOLENS DOM (FJERDE AFDELING) AF 19. NOVEMBER 2009. DON BOSCO ONROEREND GOED BV MOD STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN, SAG C-461/08, PRÆMIS 11

84 DOMSTOLENS DOM (FJERDE AFDELING) AF 19. NOVEMBER 2009. DON BOSCO ONROEREND GOED BV MOD STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN, SAG C-461/08, PRÆMIS 11

85 DOMSTOLENS DOM (FJERDE AFDELING) AF 19. NOVEMBER 2009. DON BOSCO ONROEREND GOED BV MOD STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN, SAG C-461/08, PRÆMIS 11

dog med det vilkår at asbesten skulle fjernes før nedrivningsarbejdet kunne iværksættes.<sup>86</sup> Entreprenøren, som var hyret af Stichting Leusderend, afgav tilbud på nedrivningsarbejdet inklusiv fjernelse af asbest den 21. september 1999, og påbegyndte arbejdet den 30. september 1999.<sup>87</sup> Den 30. september 1999, samme dag som nedrivningen blev påbegyndt, blev ejendommen levereret til Don Bosco.<sup>88</sup> På det tidspunkt var nedrivningsarbejdet i gang, og en del af facaden på den ene bygning var trykket ind, og vinduer, karme og murværk var beskadiget/fjernet.<sup>89</sup> Fjernelse af asbest og det øvrige nedrivningsarbejde blev først iværksat efter Don Bosco havde erhverve ejendommen.<sup>90</sup>

Efterfølgende blev Don Bosco opkrævet overdragelsesafgift, idet de hollandske myndigheder anså Don Boscos erhvervelse af grunden som en momsfri transaktion.<sup>91</sup> Don Boscos vurdering var at erhvervelsen var momspligtig jævnfør det da gældende momsdirektiv<sup>92, 93</sup>

Sagen blev henvist til EU-Domstolen, som skulle tage stilling til nedenstående præjudicielle spørgsmål:

*”1) Skal sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra g), sammenholdt med dets artikel 4, stk. 3, litra a), fortolkes således, at levering af en bygning, der med henblik på at blive erstattet af en nyopført bygning delvist er blevet nedrevet, er [momspligtig]?*

*2) Er det af betydning for besvarelsen af dette spørgsmål, om det er sælger eller køber, der har givet nedrivningen af bygningen i opdrag og lader udgifterne hertil fakturere til sig selv, i den forstand, at leveringen kun er [momspligtig], hvis det er sælger, der har givet nedrivningen i opdrag og lader nedrivningsudgifterne fakturere til sig selv?*

*3) Er det af betydning for besvarelsen af det første spørgsmål, om det er sælger eller køber af bygningen, der har udarbejdet planerne for nybyggeriet, i den forstand, at leveringen kun er [momspligtig], hvis det er sælger, der har udarbejdet planerne for nybyggeriet?*

---

86 DOMSTOLENS DOM (FJERDE AFDELING) AF 19. NOVEMBER 2009. DON BOSCO ONROEREND GOED BV MOD STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN, SAG C-461/08, PRÆMIS 12

87 DOMSTOLENS DOM (FJERDE AFDELING) AF 19. NOVEMBER 2009. DON BOSCO ONROEREND GOED BV MOD STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN, SAG C-461/08, PRÆMIS 13

88 DOMSTOLENS DOM (FJERDE AFDELING) AF 19. NOVEMBER 2009. DON BOSCO ONROEREND GOED BV MOD STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN, SAG C-461/08, PRÆMIS 14

89 DOMSTOLENS DOM (FJERDE AFDELING) AF 19. NOVEMBER 2009. DON BOSCO ONROEREND GOED BV MOD STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN, SAG C-461/08, PRÆMIS 14

90 DOMSTOLENS DOM (FJERDE AFDELING) AF 19. NOVEMBER 2009. DON BOSCO ONROEREND GOED BV MOD STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN, SAG C-461/08, PRÆMIS 15

91 DOMSTOLENS DOM (FJERDE AFDELING) AF 19. NOVEMBER 2009. DON BOSCO ONROEREND GOED BV MOD STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN, SAG C-461/08, PRÆMIS 8 OG 16

92 6. MOMSDIREKTIV ARTIKEL 13, PUNKT B, LITRA H), OG ARTIKEL 4, STK. 3, LITRA B), SVARENDE TIL DET NUGÆLDENDE MOMSSYSTEMDIREKTIV ARTIKEL 135, STK. 1, LITRA J-K OG ARTIKEL 12, STK. 1 I DET NUGÆLDENDE DIREKTIV

93 DOMSTOLENS DOM (FJERDE AFDELING) AF 19. NOVEMBER 2009. DON BOSCO ONROEREND GOED BV MOD STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN, SAG C-461/08, PRÆMIS 17 OG 19

4) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende, er enhver levering, der finder sted efter det tidspunkt, hvor nedrivningsarbejdet faktisk er påbegyndt, eller efter et senere tidspunkt, særligt efter det tidspunkt, hvor nedrivningen er væsentligt fremskredet, da [momspligtig]?<sup>94</sup>

EU-Domstolen kom frem til, at sagens problemstilling skulle afgøres ud fra hvorvidt der i sagen var tale om en samlet transaktion eller om to særskilte uafhængige transaktioner.<sup>95</sup>

EU-Domstolens afgørelse i sagen lyder som følgende: ”På ovenstående baggrund skal de forelagte spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra g), sammenholdt med dette direktivs artikel 4, stk. 3, litra a), skal fortolkes således, at levering af en grund, hvor der endnu står en gammel bygning, som skal rives ned, for at der i dens sted kan opføres en ny bebyggelse, og hvis nedrivning med henblik herpå, som sælgeren har påtaget sig at udføre, allerede er påbegyndt før nævnte levering, ikke er omfattet af momsfrigtagelsen i henhold til den førstnævnte af disse bestemmelser. I henseende til momsen udgør en sådan levering og en sådan nedrivning én enkelt transaktion, der som helhed betragtet har levering af en ubebygget grund, og ikke af den eksisterende bygning med tilhørende jord som genstand, uafhængigt af, hvor langt arbejdet med nedrivningen af den gamle bygning er fremskredet på tidspunktet for den faktiske levering af grunden.”<sup>96</sup>

EU-Domstolen kom således frem til i sagen, at der var tale om én transaktion idet disse er nært forbundet med hinanden.<sup>97</sup> EU-Domstolen fastslår således, at levering af en gammel bygning med grund, hvor sælger forestår nedrivning, må det være købers hensigt at erhverve en byggegrund, som derfor er momspligtig.

EU-Domstolens afgørelse bidrog derfor til, at parternes hensigt blev afgørende for den momsmaessige behandling af en sådan handel. Skattestyrelsens praksis blev derfor, at hvis sælger var involveret i nedrivning af en gammel bygning i forbindelse med handlen, da vil der være tale om et momspligtigt salg af en byggegrund.

---

94 DOMSTOLENS DOM (FJERDE AFDELING) AF 19. NOVEMBER 2009. DON BOSCO ONROEREND GOED BV MOD STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN, SAG C-461/08, PRÆMIS 23

95 DOMSTOLENS DOM (FJERDE AFDELING) AF 19. NOVEMBER 2009. DON BOSCO ONROEREND GOED BV MOD STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN, SAG C-461/08, PRÆMIS 34

96 DOMSTOLENS DOM (FJERDE AFDELING) AF 19. NOVEMBER 2009. DON BOSCO ONROEREND GOED BV MOD STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN, SAG C-461/08, PRÆMIS 44

97 DOMSTOLENS DOM (FJERDE AFDELING) AF 19. NOVEMBER 2009. DON BOSCO ONROEREND GOED BV MOD STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN, SAG C-461/08, PRÆMIS 39

Denne praksis er dog blevet ændret på baggrund af en afgørelse i EU-Domstolen i Sag C-71/18 vedrørende en sag mellem Skatteministeriet i Danmark og den danske virksomhed KPC Herning.

#### 4.5.2 KPC Herning - C-71/18

KPC Herning beskæftiger sig med projektudviklings- og entreprenørvirksomhed, udvikler boligprojekter og opfører byggeri i Danmark.<sup>98</sup> Sagen tager sin begyndelse i maj 2013, hvor KPC Herning og den almene boligforening Boligforeningen Kristiansdal sammen udarbejder et idéprojekt vedrørende opførelse af ungdomsboliger på adressen Finlandkaj 12, på Odense Havn.<sup>99</sup> Grunden Finlandkaj 12 var oprindeligt ejet af Odense Havn, hvorpå der på grunden stod opført et pakhús.<sup>100</sup> Grunden erhverver KPC Herning i efteråret 2013 på betingelse af, at KPC Herning skal indgå en aftale om opførelse af ungdomsboliger på grunden.<sup>101</sup> I købsaftalen forudsatte handlens parter, at handlen var momsfri, men i tilfælde af at dette var en forkert antagelse, var det KPC Hennings pligt at afregne denne moms.<sup>102</sup>

KPC Herning solgte grunden beliggende på Finlandkaj 12 den 5. december 2013 til Boligforeningen Kristiansdal og i samme ombæring blev salget betinget af, at KPC Herning skulle være totalentreprenør på projektet med hensyn til projektering, opførelse og levering af ungdomsboligerne og derved levere den færdigbyggede beboelseejendom med ungdomsboliger.<sup>103</sup> Ligeledes ved denne handel blev det i købsaftalen forudsat, at handlen var momsfri, da handlen vedrørte en bebygget ejendom (gammel ejendom), men i tilfælde af at dette var en forkert antagelse, var det KPC Hennings pligt at afregne denne moms.<sup>104</sup> Videre i købsaftalen var det også aftalt, at Boligforeningen Kristiansdal selv skulle forestå den delvise nedrivning af det eksisterende pakhús på grunden.<sup>105</sup> Ifølge lokalplanen for Finlandkaj 12 var det besluttet, at den midterste del af pakhússets østgavl skulle bevares ved et byggeri.<sup>106</sup>

Den 10. december 2013 anmodede KPC Herning om bindende svar ved Skatterådet, om købet af Finlandkaj 12 inklusive pakhúset og det efterfølgende salg af selvsamme ejendom, kunne

---

98 DOMSTOLENS DOM (FØRSTE AFDELING) AF 4. SEPTEMBER 2019 SKATTEMINISTERIET MOD KPC HERNING, SAG C-71/18, PRÆMIS 11

99 DOMSTOLENS DOM (FØRSTE AFDELING) AF 4. SEPTEMBER 2019 SKATTEMINISTERIET MOD KPC HERNING, SAG C-71/18, PRÆMIS 12

100 DOMSTOLENS DOM (FØRSTE AFDELING) AF 4. SEPTEMBER 2019 SKATTEMINISTERIET MOD KPC HERNING, SAG C-71/18, PRÆMIS 13

101 DOMSTOLENS DOM (FØRSTE AFDELING) AF 4. SEPTEMBER 2019 SKATTEMINISTERIET MOD KPC HERNING, SAG C-71/18, PRÆMIS 13

102 DOMSTOLENS DOM (FØRSTE AFDELING) AF 4. SEPTEMBER 2019 SKATTEMINISTERIET MOD KPC HERNING, SAG C-71/18 - FORSLAG TIL AFGØRELSE, PRÆMIS 12

103 DOMSTOLENS DOM (FØRSTE AFDELING) AF 4. SEPTEMBER 2019 SKATTEMINISTERIET MOD KPC HERNING, SAG C-71/18, PRÆMIS 14+15

104 DOMSTOLENS DOM (FØRSTE AFDELING) AF 4. SEPTEMBER 2019 SKATTEMINISTERIET MOD KPC HERNING, SAG C-71/18 - FORSLAG TIL AFGØRELSE, PRÆMIS 15

105 DOMSTOLENS DOM (FØRSTE AFDELING) AF 4. SEPTEMBER 2019 SKATTEMINISTERIET MOD KPC HERNING, SAG C-71/18 - FORSLAG TIL AFGØRELSE, PRÆMIS 15

106 DOMSTOLENS DOM (FØRSTE AFDELING) AF 4. SEPTEMBER 2019 SKATTEMINISTERIET MOD KPC HERNING, SAG C-71/18, PRÆMIS 14

handles momsfrit som levering af gamle bygninger.<sup>107</sup> I Skatterådets svar af 24. juni 2014 afviste de, at begge handler kunne ske momsfrit.<sup>108</sup>

KPC Herning viderebragte sagen til Landsskatteretten, som den 9. december 2015 afgjorde sagen. Landsskatteretten var ikke enig i Skatterådets afgørelse og afviste således Skatterådets afgørelse om, at handlerne med Finlandkaj var momspligtigt salg af en byggegrund, hvorfor Landsskatteretten var enig i KPC Hernings overbevisning om, at der var tale om handel med gamle bygninger, som derfor kunne ske momsfrit.<sup>109</sup> Begrundelsen for Landsskatterettens afgørelse var, at der på tidspunktet for begge salg var opført en bygning på grunden, og at nedrivningsarbejdet skete uden involvering fra KPC Hernings side.<sup>110 111</sup> Desuden var pakhuset på grunden fuldt funktionsdygtigt på både tidspunktet for den første og anden handel af Finlandskaj 12, idet pakhuset, umiddelbart indtil KPC Herning erhvervede grunden, var udlejet, og det ville have været muligt at anvende pakhuset til eksempelvis kulturelle- og/eller sportsaktiviteter.<sup>112</sup>

Skatteministeriet var dog uenig i Landsskatterettens afgørelse og indbragte afgørelsen for Retten i Herning, som efterfølgende henviste sagen til Vestre Landsret på baggrund af sagens principielle karakter.<sup>113</sup> Skatteministeriet var af den overbevisning, at de to salgstransaktioner skulle anses for momspligtigt salg af byggegrunde og i øvrigt henvist til EU's momssystemdirektiv artikel 135, stk. 1, litra j og k, hvor i der i EU-retten er overladt til medlemsstaterne at definere, hvad en byggegrund kan defineres som, så længe medlemsstaternes definition ikke strider imod EU's definition.

KPC Herning fremførte dog stadig, at handlerne kunne klassificeres som salg af gamle bygninger, og at KPC Herning ikke var involveret i den delvise nedrivning af pakhuset beliggende på grunden.<sup>114</sup>

Vestre Landsret valgte i lighed med Retten i Herning, på baggrund af sagens principielle karakter, at viderebringe sagen til højere instanser og forlægge følgende præjudicielle spørgsmål for EU-Domstolen:

---

107 DOMSTOLENS DOM (FØRSTE AFDELING) AF 4. SEPTEMBER 2019 SKATTEMINISTERIET MOD KPC HERNING, SAG C-71/18, PRÆMIS 17

108 DOMSTOLENS DOM (FØRSTE AFDELING) AF 4. SEPTEMBER 2019 SKATTEMINISTERIET MOD KPC HERNING, SAG C-71/18, PRÆMIS 17

109 DOMSTOLENS DOM (FØRSTE AFDELING) AF 4. SEPTEMBER 2019 SKATTEMINISTERIET MOD KPC HERNING, SAG C-71/18, PRÆMIS 18

110 DOMSTOLENS DOM (FØRSTE AFDELING) AF 4. SEPTEMBER 2019 SKATTEMINISTERIET MOD KPC HERNING, SAG C-71/18, PRÆMIS 18

111 DOMSTOLENS DOM (FØRSTE AFDELING) AF 4. SEPTEMBER 2019 SKATTEMINISTERIET MOD KPC HERNING, SAG C-71/18 - FORSLAG TIL AFGØRELSE, PRÆMIS 20

112 DOMSTOLENS DOM (FØRSTE AFDELING) AF 4. SEPTEMBER 2019 SKATTEMINISTERIET MOD KPC HERNING, SAG C-71/18 - FORSLAG TIL AFGØRELSE, PRÆMIS 18

113 DOMSTOLENS DOM (FØRSTE AFDELING) AF 4. SEPTEMBER 2019 SKATTEMINISTERIET MOD KPC HERNING, SAG C-71/18, PRÆMIS 19

114 DOMSTOLENS DOM (FØRSTE AFDELING) AF 4. SEPTEMBER 2019 SKATTEMINISTERIET MOD KPC HERNING, SAG C-71/18, PRÆMIS 23

*”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?”<sup>115</sup>*

I forbindelse med retsmødet fremførte KPC Herning, den danske regering og Europa-Kommissionen hver deres fortolkninger af sagens forløb. Alle tre var enige om, at de to salgstransaktioner skulle vurderes uafhængigt af hinanden både med hensyn til klassifikation og momsmæssig behandling.

KPC Hennings opfattelse var, at begge salgstransaktioner skulle anses for momsfri levering af en gammel bygning. Den danske regerings opfattelse var, at begge salgstransaktioner skulle anses som momspligtig levering af en byggegrund. Hvorimod Europa-Kommissionens opfattelse var, at første salgstransaktion skulle anses som momsfri levering af en gammel bygning, mens anden salgstransaktion skulle anses for momspligtig levering af en ny bygning.

Det er her værd at bemærke, at Europa-Kommissionen for så vidt angår den første salgstransaktion, er enig med KPC Herning.

EU-Domstolens stillingtagen til sagen skulle derved afgøres med henblik på, om *”i hvilket omfang der skal tages hensyn til hensigten om delvist at nedrive den eksisterende pakhusbygning, der er opført på grunden »Finlandkaj 12«, samt hensigten om at erstatte den af en ny bygning.”*

Af EU-Domstolens afgørelse fremgår det, at *”Det følger af samtlige ovenstående betragtninger, at det forelagte spørgsmål skal besvares med, at artikel 12, stk. 1, litra a) og b), og artikel 12, stk. 2 og 3, samt artikel 135, stk. 1, litra j) og k), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at en transaktion i form af levering af en grund, hvorpå der på leveringstidspunktet er opført en bygning, ikke kan kvalificeres som levering af en »byggegrund«, når denne transaktion er økonomisk uafhængig af de øvrige ydelser og ikke sammen med disse udgør én enkelt transaktion, selv om det er parternes hensigt, at bygningen skal rives helt eller delvist ned for at gøre plads til en ny bygning.”*

EU-Domstolen stadfæster således Landsskatterettens afgørelse, idet der i afgørelsen fremhæves, at på begge salgstidspunkter i relation til bygningen (pakhuset) på grunden var fuldt funktionsdygtig ved overdragelsen, og at hverken Odense Havn eller KPC Herning forestod

---

<sup>115</sup> DOMSTOLENS DOM (FØRSTE AFDELING) AF 4. SEPTEMBER 2019 SKATTEMINISTERIET MOD KPC HERNING, SAG C-71/18, PRÆMIS 28

den delvise nedrivning, som først skete efter, at KPC Herning havde videresolgt ejendommen til Boligforeningen Kristiansdal.

I relation til det andet salg bemærker EU-Domstolen igen, at bygningen fortsat var funktionsdygtig, samt at KPC som sælger ikke var involveret i nedrivningen af bygningen, idet nedrivningen var en uafhængig transaktion mellem boligforeningen som køber og tredjemand.

På baggrund af EU-Domstolens afgørelse i sagen om KPC Herning, er der sket et skifte i retspraksis i Danmark. Skattestyrelsen udsendte den 10. juni 2020 et nyt styresignal<sup>116</sup>, hvori virksomheder kunne anmode om genoptagelse på baggrund af det nye styresignal.

Styresignalet er på tidspunktet for afhandlingens udfærdigelse nu indarbejdet i Den juridiske vejledning.<sup>117 118</sup>

Sagens afgørelse har hermed fastlagt gældende ret i de situationer, hvor der på en grund fremstår funktionelle bygninger og hvor nedrivningen ikke involverer sælger. I disse tilfælde vil der være tale om salg af gamle bygninger, og derved vil disse kunne sælges momsfrit, jævnfør momslovens § 13, stk. 1, nr. 9.

#### 4.5.3 Opsummering på Don Bosco og KPC Herning - praksisændringer

EU-Domstolens underkendelse af Skattestyrelsens hidtidige retspraksis om moms på salg af grunde, hvor en bygning var bestemt til nedrivning er derfor forældet. Den Juridiske Vejledning (2020-2) er opdateret med Skattestyrelsens nyeste praksis på området.

I Den juridiske vejledning står der nu følgende om grunde med bygninger bestemt til nedrivning: *”Levering af en grund, hvorpå der er opført en bygning på leveringstidspunktet, vil som udgangspunkt være omfattet af momsfritagelsen for fast ejendom og skal ikke anses som en momspligtig levering af en byggegrund. Momshåndteringen skal foretages på baggrund af objektive kriterier og ikke parternes hensigt. Derfor gælder momsfritagelsen for grunde med bygninger på leveringstidspunktet, uanset at parternes hensigt er, at bygningen på grunden helt eller delvist skal rives ned for at gøre plads til en ny bygning. Levering af en grund med bygning til nedrivning kan dog efter omstændighederne anses for momspligtig levering af en byggegrund, hvis leveringen af den faste ejendom er så nært forbundet med sælgers levering af andre ydelser, eksempelvis nedrivning, hvormed de sammensatte leverancer udgør én enkelt transaktion.”*<sup>119</sup>

---

<sup>116</sup> SKM2020.238.SKTST

<sup>117</sup> SKM2020.238.SKTST, PKT. 6

<sup>118</sup> JURIDISK VEJLEDNING, 2020-2, D.A.5.9.5 MOMSPLIGT VED LEVERING AF BYGGEGRUNDE

<sup>119</sup> JURIDISK VEJLEDNING, 2020-2, D.A.5.9.5 MOMSPLIGT VED LEVERING AF BYGGEGRUNDE



I Den juridiske vejledning står der nu følgende om funktionsdygtige bygninger: ”Det er en forudsætning for momsfri levering af gamle bygninger, at bygningen på leveringstidspunktet er fuldt funktionsdygtig og reelt kan anvendes som bygning. Se C-71/18, KPC Herning. Der lægges herved vægt på bygningens anvendelse op til leveringstidspunktet og ikke, om køber har planlagt at rive bygningen ned.”<sup>120</sup> Videre fremføres der i Den juridiske vejledning, at vurderingen af, om den pågældende bygning er funktionsdygtig, beror på en konkret vurdering. Hvorvidt bygningen anvendes til det oprindelige formål, er så vidt også vurderingen uvedkommende så længe bygningen kan anvendes til andre formål, og lovligt kan anvendes som bygning.<sup>121</sup> Givetvis vil vurderingen af om der er tale om en funktionel bygning blive underlagt både nationale og internationale afgørelser, når dette beror på en konkret vurdering.

En bygning vil dog ikke kunne anses for værende funktionsdygtig i de tilfælde, hvor manglerne vil være så omfattende, at bygningen ikke kan anvendes, hvilket kan udgøre:<sup>122</sup>

- Påbud om nedrivning eller kondemnering
- Skader efter brand eller storm
- Større hærværk
- Total vandskade
- Udskiftning af væsentlige bygningsbestanddele er nødvendigt
- Bygningen er væsentligt misvedligeholdt

EU-Domstolens afgørelser i både Don Bosco-sagen og KPC Herning-sagen var spørgsmålet hvorvidt hensigten med den efterfølgende anvendelse af den faste ejendom skulle have betydning for den momsmæssige behandling på overdragelsestidspunktet. Som begrundelse i begge afgørelser, vurderer EU-Domstolen at afgørelsen skal tage afsæt i de objektive forhold<sup>123</sup><sup>124</sup>- hvilet også er det som Skattestyrelsen har skrevet i Den juridiske vejledning.

I Don Bosco-sagen var sælgers nedrivning af eksisterende bygninger på grunden påbegyndt umiddelbart inden tidspunktet for overdragelsen, dette må også tale for, at der reelt var tale om levering af en byggegrund og ikke en gammel bygning. Havde overdragelsen ligget efter nedrivningen var der ikke tvivl om, at der momsmæssigt var tale om levering af en byggegrund. Spørgsmålet er om bygningen på grunden var funktionsdygtig på tidspunktet for overleveringen?

---

<sup>120</sup> JURIDISK VEJLEDNING, 2020-2, D.A.5.9.5 MOMSPLIGT VED LEVERING AF BYGGEGRUNDE

<sup>121</sup> JURIDISK VEJLEDNING, 2020-2, D.A.5.9.5 MOMSPLIGT VED LEVERING AF BYGGEGRUNDE

<sup>122</sup> JURIDISK VEJLEDNING, 2020-2, D.A.5.9.5 MOMSPLIGT VED LEVERING AF BYGGEGRUNDE

<sup>123</sup> DOMSTOLENS DOM (FJERDE AFDELING) AF 19. NOVEMBER 2009. DON BOSCO ONROEREND GOED BV MOD STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN, SAG C-461/08, PRÆMIS 37

<sup>124</sup> DOMSTOLENS DOM (FØRSTE AFDELING) AF 4. SEPTEMBER 2019 SKATTEMINISTERIET MOD KPC HERNING, SAG C-71/18, PRÆMIS 43

For i så fald ville der kontra EU-Domstolens afgørelse i KPC Herning-sagn være tale om levering af gammel bygning uden momspligt.

KPC Herning sagen har været af længerevarende karakter, som tog sin begyndelse i december 2013, med endelig dom fra EU-Domstolen i september 2019. Én ting er sagens afgørelse, noget andet er sagens forløb og længerevarende sagsbehandling. Sagen har strækket sig over flere år, og EU-Domstolen modtager relativt mange sager. I 2019 blev der for eksempel afsluttet 1.739<sup>125</sup> sager ved EU-Domstolen og EU-retten tilsammen, hvoraf 865<sup>126</sup> var afsluttede sager i EU-Domstolen. Til gengæld er der for de to retsinstanter indbragt 1.905<sup>127</sup> sager, hvilket er det højeste antal sager nogensinde, heraf udgør 966<sup>128</sup> sager anlagt i EU-Domstolen. Den gennemsnitlige sagsbehandlingstid for de to retsinstanter udgjorde i 2019 15,6<sup>129</sup> måneder, hvoraf den gennemsnitlige sagsbehandlingstid ved EU-Domstolen udgør 14,4<sup>130</sup> måneder. Behandling af præjudicielle spørgsmål ved EU-Domstolen er ikke blot noget som lige sådan sker fra den ene dag til den anden. Det er en langvarig proces.

---

125 DEN EUROPÆISKE UNIONS DOMSTOL, ÅRSRAPPORT 2019, SIDE 25/26

126 DEN EUROPÆISKE UNIONS DOMSTOL, ÅRSRAPPORT 2019, SIDE 54

127 DEN EUROPÆISKE UNIONS DOMSTOL, ÅRSRAPPORT 2019, SIDE 25/26

128 DEN EUROPÆISKE UNIONS DOMSTOL, ÅRSRAPPORT 2019, SIDE 54

129 DEN EUROPÆISKE UNIONS DOMSTOL, ÅRSRAPPORT 2019, SIDE 26

130 DEN EUROPÆISKE UNIONS DOMSTOL, ÅRSRAPPORT 2019, SIDE 55

## 5 Udlejning af fast ejendom

Udlejning og den heraf momsmæssige behandling vurderes relevant at belyse i forbindelse med besvarelse af afhandlingens problemformulering. Grundlaget herfor sker på baggrund af, at lovforslaget L27 berører de situationer, hvor der sker ændring i anvendelse, og hvor der således sker det, at der sker et skifte i virksomhedens hensigt med hensyn til den faste ejendom, hvor der tidligere var tale om en momspligtig aktivitet til at være tale om en momsfri aktivitet.

Udlejning af fast ejendom er omfattet af afgiftsfritagelsesbestemmelserne, jævnfør momslovens § 13, stk. 1, nr. 8: *"Udlejning og bortforpagtning af fast ejendom, herunder levering af gas, vand, elektricitet og varme som led i udlejningen eller bortforpagtningen. Fritagelsen omfatter dog ikke udlejning af værelser i hoteller og lign., udlejning af værelser i virksomheder, der udlejer for kortere tidsrum end 1 måned, udlejning af camping-, parkerings- og reklameplads, samt udlejning af opbevaringsbokse."* Afgiftsfritagelsesbestemmelserne er i overensstemmelse med EU's momssystemdirektivs artikel 135, nr. 1, l, samt nr. 2.

På trods af ovenstående bestemmelse i momsloven, hvor udlejning af fast ejendom som udgangspunkt er fritaget for moms, vil der være tilfælde hvor det kan være en fordel for virksomheden at kunne udleje med moms, dette kræver dog en særskilt registrering hos Skattestyrelsen.

En af fordelene ved at lade hele/dele af virksomhedens/udlejers ejendom frivilligt momsregistrere er, at udlejer kan opnå fradrag for den fulde moms af de udgifter som relaterer sig til lejemålet, herunder udgifter til istandsættelse, fællesomkostninger og administration. Modsvarende skal udlejer pålægge moms på lejen. En frivillig momsregistrering vil umiddelbart derfor i langt de fleste tilfælde være en fordel for udlejeren. I de tilfælde hvor lejer kun har begrænset eller måske slet intet fradrag for momsen af sin husleje, vil det fra lejerens synspunkt imidlertid ikke altid være en fordel, at udlejer har frivilligt momsregistreret ejendommen/lejemålet. I de tilfælde hvor lejer driver helt eller delvis momsfri virksomhed, vil en frivillig momsregistrering af ejendom/lejemål betyde, at lejers omkostning til husleje vil stige, idet lejer ikke har, eller kun delvist kan fradrage momsen, som vil blive opkrævet i forbindelse med udlejers huslejeopkrævning. Dette vil tilsvare en reel huslejeforøgelse. Udlejer kan derfor blive mødt af en potentiel lejer som helt eller delvist driver momsfri virksomhed, og som dermed vil kræve en nedsættelse af huslejen, hvis der skal pålægges moms på denne. Lejerens momsmæssige stilling vil derfor være afgørende for, om en frivillig momsregistrering hos udlejeren vil være en fordel.

Både hele ejendomme, enkelte bygninger og sågar enkelte lokaler kan være omfattet af en frivillig registrering. Det er således muligt at foretage udlejning af forskellige bygninger og lokaler, hvor nogle er omfattet af momspligt og andre ikke.

I afhandlingens afsnit 2.3.5 blev momslovens § 51 om frivillig momsregistrering beskrevet. Bestemmelsen i momslovens § 51 hjemmel tager udgangspunkt i momssystemdirektivets artikel 137, stk. 1, litra d. Momssystemdirektivets artikel 137 har følgende ordlyd:

*"1. Medlemsstaterne kan indrømme afgiftspligtige personer ret til at vælge at betale afgift for følgende transaktioner:*

*a) finansielle transaktioner omhandlet i artikel 135, stk. 1, litra b)-g)*

*b) levering af bygninger eller dele heraf med tilhørende jord bortset fra levering omhandlet i artikel 12, stk. 1, litra a)*

*c) levering af ubebygget fast ejendom bortset fra de i artikel 12, stk. 1, litra b), nævnte byggegrunde*

*d) bortforpagtning og udlejning af fast ejendom.*

*2. Medlemsstaterne fastsætter de nærmere bestemmelser for udøvelse af den i stk. 1 fastsatte valgmulighed. Medlemsstaterne kan begrænse omfanget af denne valgmulighed."*

Det fremgår af artiklens stykke 2, at medlemsstaterne kan begrænse omfanget af denne valgmulighed, hvilket et sket i Danmark hvor udlejning til boligformål er begrænset for momspligt.<sup>131</sup>

Momslovens § 51 foreskriver, at virksomheder kan lade sig frivilligt registrere for erhvervmæssig udlejning, herunder bortforpagtning af fast ejendom. Jævnfør Skattestyrelsens Den juridiske vejledning er der tale om erhvervmæssig udlejning, når lejen er fastsat ud fra markedsmæssige vilkår, virksomheden påtager sig en økonomisk risiko, samt udlejningen sker for at opnå en vedvarende indtægt.<sup>132</sup> En frivillig registrering kan dog ikke ske i tilfælde af, at der er tale om udlejning til boligformål. I tilfælde af at en virksomhed vælger at lade sig frivilligt registrere, vil en frivillig momsregistrering være gældende i mindst to kalenderår.

Virksomheden (udlejer) kan være momsregistreret i forvejen, men ønsker virksomheden erhvervmæssigt at udleje hele/dele af en fast ejendom, skal virksomheden således anmode Skattestyrelsen om en frivillig momsregistrering af ejendommen. Udlejningsaktiviteten skal således særskilt momsregistreres, og sker dette ikke, kan det i værste fald medføre, at

---

<sup>131</sup> PEDERSEN, SØREN ENGERS (2019) »MOMS OG FAST EJENDOM«, 1. UDGAVE, SIDE 75

<sup>132</sup> DEN JURIDISKE VEJLEDNING 2020-2, D.A.14.5.2, ERHVERVMÆSSIG UDLEJNING AF FAST EJENDOM ML § 51, STK. 1, ERHVERVMÆSSIG UDLEJNING

Skattestyrelsen vil nægte fradrag for moms for de udgifter der relaterer sig til lejemålet, og desuden nægte momsfradrag hos lejeren, selvom denne har modtaget en faktura med moms fra udlejer. Landsskatteretten har dog i en afgørelse, jævnfør SKM2012.287.LSR, givet tilladelse med bagudrettet virkning. Landsskatteretten begrundede tilladelsen på baggrund af, at der i den omtalte sag, var tale om en loge, som udlejede en festsal, hvor der blev opkrævet moms i forbindelse med udlejning af festsalen. Repræsentanten for logen var af den overbevisning, at udlejningen af festsalen hørte ind under logens almindelige momsregistrering og kunne desuden fremvise fakturaer som indeholdt moms. Udlejer havde således ageret som om, at der forelå en frivillig momsregistrering, men hvor der i virkeligheden ikke gjorde. Landsskatterettens afgørelse lagde vægt på, at det var muligt at dokumentere, at der var faktureret med moms, hvilket kunne begrundes i, at udlejer var af den overbevisning at udlejningen kunne ske under udlejers almindelige momsregistrering. Med andre ord vil en tilladelse til en frivillig momsregistrering således kunne opnås i tilfælde af eventuel forglemmelse eller uvidenhed på området. Modsat vil det gælde, at hvis udlejer har udlejet uden moms, vil der ikke kunne opnås tilladelse for en frivillig momsregistrering.<sup>133</sup>

Den frivillige momsregistrering kan omfatte hele ejendomme, enkelte bygninger og sågar enkelte lokaler. Det vil således være muligt at foretage erhvervmæssig udlejning af forskellige bygninger og lokaler, hvor nogle er omfattet af momspligt og andre ikke er. I tilfælde af, at det ikke er hele den faste ejendom som frivilligt momsregistreres, skal udlejer dog være opmærksom på, at der vil ske en begrænsning i adgang til at kunne få momsfradrag. Dette skyldes bestemmelserne i momslovens § 39, som behandles nedenfor i afhandlingens afsnit 6.

---

<sup>133</sup> PEDERSEN, SØREN ENGERS (2019) »MOMS OG FAST EJENDOM«, 1. UDGAVE, SIDE 76

## 6 Fradrag

Virksomhedens momsfradrag er i igennem afhandlingen blevet omtalt, og er mere eller mindre omdrejningspunktet for selve afhandlingens problemformulering. Jævnfør afhandlingens afsnit 2.3.4 blev fradragsreglerne i momslovens kapitel 9 kort berørt. Fradragsreglerne kan opdeles i fuld fradragsret, delvist fradragsret, ingen fradragsret og regulering for investeringsgoder.

Momslovens § 39 indeholder særlige fradragsregler vedrørende opførelse af fast ejendom.

### 6.1 Fradragsret ved opførelse af bygninger med henblik på salg og salg af byggegrunde

Bestemmelserne i momslovens § 37, stk. 1 finder anvendelse hvor en ejendom opføres med henblik på salg, og i de tilfælde kan momsen af byggeomkostningerne fradrages 100 % i takt med at disse afholdes. Det samme gælder omkostninger til klargøring og byggemodning i forbindelse med momspligtigt salg af byggegrunde.

Opfører en virksomhed der imod fast ejendom hvor der er tale om dels at sælge og dels anvendelse af moms fritaget aktivitet, såsom udlejning til boligformål, eller privat anvendelse, da skal momsen på de afholdte byggeomkostninger fordeles. Fordelingen tager udgangspunkt i bestemmelserne i momslovens § 39, stk. 1. Bestemmelsens ordlyd siger, at fradragsretten tager udgangspunkt i et skøn. Praksis er at skønnet fastsættes på baggrund af en kvadratmeterfordeling på ejendommens etageareal.<sup>134</sup> Det er dog værd at bemærke af bestemmelsen i momslovens § 39, stk. 1, ikke fastsætter, at omkostninger som direkte relaterer sig til enten den momspligtige eller momsfrie aktivitet skal følge anvendelsens fradragsret, men at der skal ske en skønnet fordeling af momsfradraget. Dog må momslovens § 37, stk. 1 give hjemmel til at der først sker allokering af byggeomkostninger som relaterer sig til henholdsvis momspligtig eller momsfri aktivitet, og resten fordeles efter et skøn, eller på baggrund af kvadratmeterfordeling.

### 6.2 Fradragsret ved til-/ombygning, reparation og vedligeholdelse af fast ejendom

Anvendes en ejendom til både momspligtig og momsfri aktivitet, da skal omkostninger der relaterer sig til til-/ombygning, reparation og vedligeholdelse da følger momsfradraget bestemmelserne i momslovens § 39, stk. 3 og 4. Bestemmelserne regulerer udelukkende

---

<sup>134</sup> PEDERSEN, SØREN ENGERS (2019) »MOMS OG FAST EJENDOM«, 1. UDGAVE, SIDE 88

momsfradraget vedrørende omkostninger der relaterer sig til selve bygningen eller bygningens bestanddele.<sup>135</sup> SKM2011.131.SR bekræfter denne fremgangsmåde med hensyn til at opgøre momsfradraget. Skatterådet bekræftede i sagen, at momsfradraget ved udskiftning af tag og reovering af en elevator i en ejendom med momspligtig og momsfri udlejning, kunne fradrages ud fra en kvadratmeterfordeling.<sup>136</sup>

Omkostninger der ikke direkte relaterer sig til den faste ejendom, det vil sige bygningen eller bygningens bestanddele, kan fradrages ud fra momslovens § 38, stk. 1 eller 2, og momsfradraget er således fastsat ud fra en omsætningsfordeling. Sådanne omkostninger udgør for eksempel administrationsomkostninger og drift af selve ejendommen, herunder rengøring, vicevært og reparation og vedligeholdelse af fællesarealer.

### 6.3 Regulering for investeringsgoder

Ifølge momslovens §§ 43 anses fast ejendom som et investeringsgode, og bestemmelserne i momsloven fastsætter reglerne for regulering af momsfradraget i de tilfælde hvor der sker ændringer i anvendelsen af investeringsgodet. Momslovens bestemmelser har hjemmel i momssystemdirektivets artikel 187-189.

Bestemmelserne er fastsat på baggrund af, at momsfradraget skal være i overensstemmelse med investeringsgodets anvendelse, og sker der ændringer i anvendelse, skal momsfradraget reguleres. I forhold til fast ejendom skal der, jævnfør bestemmelserne i momslovens § 43, stk. 2, nr. 2 og 3, sondres mellem fast ejendom og til- og ombygning samt reparation og vedligeholdelse af fast ejendom til et samlet beløb af mere end 100.000 kr. årligt. For fast ejendom gælder der ingen værdigrænse, og reguleringsperioden er, jævnfør momslovens § 44, stk. 1, 10 år. Reguleringsperioden på til- og ombygning samt reparation og vedligeholdelse af fast ejendom udgør, jævnfør momslovens § 44, stk. 1, 5 år.

Sket der ændring i investeringsgodets anvendelse sikrer bestemmelserne i momslovens §§ 43 og 44, at den opnåede større eller mindre fradragsret af den indgående moms, reguleres og at virksomheden får afregnet den for meget fratrukne indgående moms eller får fradrag for den manglende indgående moms. Reguleringen skal dog kun foretages, hvis fradragsprocenten er mere end 10 i forhold til fradragsprocenten på anskaffelses- eller ibrugtagningstidspunktet, dette følger bestemmelsen i momslovens § 44, stk. 3.

---

135 PEDERSEN, SØREN ENGERS (2019) »MOMS OG FAST EJENDOM«, 1. UDGAVE, SIDE 88

136 PEDERSEN, SØREN ENGERS (2019) »MOMS OG FAST EJENDOM«, 1. UDGAVE, SIDE 89

### 6.3.1 Opgørelse af momsreguleringsforpligtelsen

For nybyggeri udgør momsreguleringsforpligtelsen den fratrukne indgående moms på byggeomkostningerne og eventuel indgående moms ved køb af grund. Omkostninger til for eksempel arkitekt, projektering og lignende vurderes at kunne indgå i opgørelsen af momsreguleringsforpligtelsen, idet omkostningerne er nært knyttet til selve opførelsen.<sup>137</sup> Dette afviger fra opgørelse af beregningsgrundlaget for vurdering af om en væsentligt til-/ombygget bygning tager udgangspunkt i 25 %-reglen, som er beskrevet i afhandlingens afsnit 4.3. 25 %-reglen taler således for at momsen af omkostninger til arkitekt, projektering og lignende ikke skal medregnes i opgørelsen af momsreguleringsforpligtelsen. Moms af omkostninger der relaterer sig til administration, salg og lignende ikke indgår i momsreguleringsforpligtelsen.<sup>138</sup>

Reguleringsperioden starter fra det regnskabsår, hvor en ny bygning opført med henblik på salg står færdig. Hvorimod reguleringsperioden på en nyopført bygning med henblik på udlejning starter fra udlejningstidspunktet.

Et eksempel kunne være, at en ejendom opføres for 10 mio. kr., hvor af moms udgør 2 mio. kr., som er fratrukket i forbindelse med byggeriet. De 2. mio. kr. udgør derfor momsreguleringsforpligtelsen. Ejendommen lejes udelukkende til en eller flere lejere med moms, og hvis der ikke sker ændring i dette i løbet af de ti år, vil momsreguleringsforpligtelsen efter 10 år udgøre 0 kr. Det vil sige, at hvert år der vil momsreguleringsforpligtelsen blive mindre og mindre da denne årligt "afskrives" med 200.000 kr. (2.000.000 kr. i momsfradrag / 10 år).

Årligt skal der ske opgørelse af fradragsretten, og i tilfælde af at der er sket ændring i fradragsretten vil der for hvert år skulle opgøres hvad der i så fald skal tilbagebetales i moms. I tilfælde af at fradragsretten er faldet til eksempelvis 50 % i et eller flere år, da vil der i forlængelse af eksemplet ovenfor skulle tilbagebetales 100.000 kr. i moms (200.000 kr. i årlig momsregulering \* 50 %).

En nyopført ejendom som er taget i brug, og som er mere end 5 år gammel kan sælge momsrit. Dette følger momslovens § 13, stk. 1, nr. 9. I tilfælde af, at et sådan salg gennemføres inden udløb af den 10-årige momsreguleringsperiode vil den resterende reguleringsforpligtelse skulle tilbagebetales til Skattestyrelsen.<sup>139</sup>

---

<sup>137</sup> PEDERSEN, SØREN ENGERS (2019) »MOMS OG FAST EJENDOM«, 1. UDGAVE, SIDE 96

<sup>138</sup> PEDERSEN, SØREN ENGERS (2019) »MOMS OG FAST EJENDOM«, 1. UDGAVE, SIDE 96

<sup>139</sup> PEDERSEN, SØREN ENGERS (2019) »MOMS OG FAST EJENDOM«, 1. UDGAVE, SIDE 100



Det vil dog være muligt at overdrage momsreguleringsforpligtelsen til køberen af ejendommen. Betingelserne for at køber kan overtage momsreguleringsforpligtelsen fra sælger er dog betinget af bestemmelserne i momsbekendtgørelsens § 20. Køberen skal have mindst samme fradragsret som sælgeren havde på anskaffelsestidspunktet for at kunne overtage den resterende del af momsreguleringsforpligtelsen. Er købers fradragsret mindre kan køber overtage momsreguleringsforpligtelsen med hvad der svarer til købers egen fradragsret, den resterende del skal sælger indbetale. Køber skal desuden erklære sig indforstået med at overtage momsreguleringsforpligtelsen. Erklæringen sker ved, at køber registrerer dette elektronisk i Erhvervsstyrelsens virksomhedsregistreringssystem [virk.dk](http://virk.dk).

Det er netop ovenstående momsreguleringsforpligtelse som vil blive ændret i forbindelse med lovforslagets ikrafttrædelse. Momsreguleringsforpligtelsens bestemmelser vil stadig være gældende i forbindelse med salg af gamle bygninger, men ændring i hensigt på nye, væsentlige til-/ombyggede bygninger og byggegrunde vil tage udgangspunkt i lovforslagets bestemmelser, hvor momsen skal fastsættes ud fra residualværdien på tidspunktet hvor der sker ændring i hensigt.

## 7 Konsekvenser ved ændring af momsloven

Den 2. oktober 2019 fremsatte socialdemokraternes skatteminister Morten Bødskov et nyt lovforslag, L27 - *"Forslag til lov om ændring af chokoladeafgiftsloven, lov om forskellige forbrugsafgifter, momsloven og forskellige andre love"*. Lovforslagets § 4, nr. 4-7, 13-16 og 20-25, vedrører ændring af momsgrundlaget ved udtagning af varer, ydelser, aktiver og andre investeringsgoder, herunder opgørelse af den momspligtige værdi heraf.

Nærværende afsnit vil udelukkende have fokus på den del af loven, som vedrører ændring i momsgrundlaget ved udtagning af varer, ydelser, aktiver og andre investeringsgoder, og behandler således udelukkende de ændringer, som påvirker moms på fast ejendom.

I skatteministerens, Morten Bødskovs, skriftlige fremsættelse den 2. oktober 2019 af lovforslaget L27 skriver han således:<sup>140</sup>

*"Herudover indeholder lovforslaget øvrige ændringer af momsloven, hvis formål er at bringe momsloven i overensstemmelse med EU's fælles momsdirektiv bl.a. som følge af en dom fra EU-Domstolen. Det foreslås på den baggrund at ændre momsgrundlaget ved udtagning af varer, aktiver og investeringsgoder. Udtagning sker fx hvis virksomhedens ejer tager en vare med hjem fra virksomheden til privat forbrug. Momsgrundlaget vil med lovforslaget i højere grad svare til varens reelle værdi på udtagningstidspunktet."*

I den skriftlige fremsættelse blev det desuden foreslået, at loven skulle træde i kraft den 1. januar 2020, dog at flere af lovforslagets bestemmelser først skulle have virkning senere.<sup>141</sup> Ikrafttrædelsestidspunktet for lovforslaget vedrørende ændring af momsloven er dog endnu ikke fastsat og er på nuværende tidspunkt ukendt. Primo 2020 var det forventningen, at lovforslaget ville træde i kraft omkring den 1. juli 2020, hvilket der dog ikke skete.<sup>142</sup> Udskydelsen skyldes umiddelbart den verserende krise på baggrund af COVID-19. På nuværende tidspunkt for afslutningen på afhandlingen er der endnu ikke nyt om ikrafttrædelsestidspunktet, men dette vil muligvis ske i løbet af 2021.

Af lovforslagets betænkning fremgår det dog, at Skatteudvalget er bevidste om, at en sådan lovændring som lovforslaget L27 medfører en vis form for usikkerhed i perioden fra lovforslaget er fremsat og indtil endelig ikrafttrædelse.<sup>143</sup>

---

<sup>140</sup> FOLKETINGSTIDENDE, TILLÆG A, TIL LOVFORSLAG L27, SKRIFTLIG FREMSÆTTELSE (2. OKTOBER 2019)

<sup>141</sup> FOLKETINGSTIDENDE, TILLÆG A, TIL LOVFORSLAG L27, SKRIFTLIG FREMSÆTTELSE (2. OKTOBER 2019)

<sup>142</sup> FSR: NYE REGLER OM UDTAGNINGSMOMS TRÆDER IKKE I KRAFT 1. JUNI 2020

<sup>143</sup> FOLKETINGSTIDENDE, TILLÆG B, TIL LOVFORSLAG L27, BETÆNKNING (19. NOVEMBER 2019)

*”For at imødegå usikkerhed om behandlingen af investeringsgoder, der er udtaget, før lovens § 4, nr. 3-7, 12, 15, 16, 20-25 og 29, samt § 4, nr. 13 eller 14, er trådt i kraft, foreslås det præciseret, at investeringsgoder, som er overgået til udelukkende at blive anvendt i virksomheden til momsfrie formål før ikrafttrædelse af lovens § 4, nr. 3-7, 12, 15, 16, 20-25 og 29, samt § 4, nr. 13 eller 14, fortsat skal være omfattet af investeringsgodets igangværende reguleringsforpligtelse også efter ikrafttræden af lovens § 4, nr. 3-7, 12, 15, 16, 20-25 og 29, samt § 4, nr. 13 eller 14.”*

Det nævnes således direkte i Skatteministeriets egen betænkning i forbindelse med lovarbejdet, at investeringsgoder som er overgået fra momspligtigt formål til momsfrit formål før lovens ikrafttrædelse, fortsat skal være omfattet af de gamle regler og derved er omfattet af reglerne om reguleringsforpligtelse, indtil denne udløber.

Det fremsatte og nu vedtagne lovforslag medfører ændringer i momsloven, som resulterer i, at investeringsgoder, herunder fast ejendom, vil blive omfattet af momslovens regler om udtagning. Lovændringen vil især få betydning ved udtagning af nyopførte ejendomme, væsentlig til-/ombyggede ejendomme samt byggegrunde, hvor der sker ændring i anvendelse, og derved overgår fra momspligtigt salg til momsfrie aktiviteter såsom for eksempel udlejning. Momslovens ændringer får betydning for de virksomheder, som har fået fuld eller delvist momsfradrag i forbindelse med opførelse af fast ejendom med henblik på salg, men hvor salgsbestræbelserne opgives mod at påbegynde momsfri udlejning af fast ejendom. I det øjeblik hensigten med opførelse af fast ejendom ændrer karakter fra at være en momspligtig aktivitet til en momsfri aktivitet, bliver dette fanget af momslovens nye regler, og der skal således afregnes udtagningsmoms af residualværdien på ejendommen.

Lovændringen finder dog ikke anvendelse på fast ejendom, som ikke kan defineres som ”nye”, hvilket vil sige fast ejendom som ældre end 5 år fra færdiggørelsestidspunktet og som desuden er taget i brug i form af indflytning. Disse ejendomme kan defineres som gamle bygninger og er således ikke underlagt momslovens ændringer.

Afhandlingens analyseafsnit vil tage udgangspunkt i, hvilken betydning ændringen af momsloven får, for de virksomheder, som vil blive omfattet af de vedtagne ændringer i momsloven, hvor ændret hensigt for så vidt angår moms på fast ejendom, vil blive ensbetydende med udtagningsbeskatning af investeringsgoder. Formålet er desuden at kunne fastlægge, hvilken betydning momslovens ændring får for branchen som helhed, hvad enten der er tale om virksomheder, der opfører fast ejendom med henblik på salg, eller om virksomheden udelukkende beskæftiger sig inden for udlejning af fast ejendom.

Analysen vil tage udgangspunkt i fire dele. Den første del vil udgøre de "gamle" regler om at virksomheden skulle opgøre en momsreguleringsforpligtelse, der skulle tilbagebetales over 10 år. Den anden del vil vedrørende momslovens ændringer, herunder de kommende reglers betydning. Tredje og fjerde afsnit vil omhandle, hvilken betydning ændringen af momsloven vil få, samt hvilke konsekvenser ændringen medfølger/får.

## 7.1 "Gamle" regler - momsreguleringsforpligtelse

Efter de gamle momsregler har en virksomhed fradrag for den indgående moms, i de tilfælde hvor bygningen skal anvendes til momspligtigt formål, herunder salg eller erhvervmæssig udlejning.

Ændres hensigten med bygningen fra momspligtig anvendelse til momsfri anvendelse, skal den fradragende indgående moms som udgangspunkt reguleres over en 10-årig periode.

Reguleringen skal foretages, når investeringsgodets anvendelse giver ret til et mindre fradrag, end hvad der blev fradraget ved anskaffelse/opførelse af ejendommen. Dette kunne være i tilfælde af, at der ved opførelse af en ejendom er taget fuldt fradrag for købsmomsen, fordi ejendommen blev opført med henblik på et momspligtigt salg, men at salgsbestræbelserne opgives, og ejendommen i stedet overgår til momsfri udlejning.

I SKM2019.574.SR har en spørger anmodet Skatterådet om bindende svar på den momsmæssige behandling i en situation, hvor den faktiske anvendelse af en nyopført fast ejendom ændres fra momspligtigt salg til momsfri udlejning i samme år som ejendommen stod færdigbygget.

Skatterådet svarer: *"De fradrag, som spørger har taget i forbindelse med opførelsen af ejendommen skal derfor tilbageføres. Der skal således foretages en berigtigelse af fradrag, så de stemmer overens med ejendommens anvendelse i det regnskabsår, hvori ejendommen ibrugtages. Idet ejendommen ved ibrugtagningen anvendes til momsfritaget virksomhed, skal alle spørgers foretagne fradrag ved opførelsen tilbageføres."*<sup>144</sup>

Skatterådets opfattelse er således, at en ejendom som i samme regnskabsår stod færdigbygget, hvortil der også har været salgsbestræbelser, men som ikke har vist sig at kunne sælges og derfor i stedet udlejes som momsfri udlejning, der vil reglerne om momsreguleringsforpligtelse ikke træde i kraft. Skatterådet er i stedet af den opfattelse, at der skal ske berigtigelse af momsfradraget, det vil sige tilbagebetaling af den fulde moms, som virksomheden har fradraget. Skatterådets afgørelse i sag SKM2019.574.SR, er desuden i overensstemmelse med sagen SKM2020.263.SR omhandlende samme situation. Det skal desuden bemærkes, at

---

<sup>144</sup> SKM2019.574.SR

Skatterådet i SKM2020.263.SR henviser til sagen SKM2019.574 SR hvori Skatterådet også har taget stilling til, at de anser en ejendom for ibrugtaget, når der er indgået udlejningsaftale, hvilket vil sige underskrevet og accepteret af begge parter.

Videre i sagen fremfører spørgeren i sagen SKM2019.574 SR, at i stedet for at ejendommen lejes ud fra 2019, sker udlejningen først fra 2020. Da svarer Skatterådet, at reguleringsforpligtelsen indtræder, da der er sket ændring i anvendelse i forhold til 2019, og der skal således ske regulering for den fratrukne indgående moms med 1/10 pr. år.

## 7.2 Nye regler - udtagningsbeskatning af investeringsgoder

Bevæggrunden bag ændring i momsloven bunder i, jævnfør bemærkninger til det fremsatte lovforslag i, at momslovens regler om udtagning skal ændres således, at disse er i overensstemmelse med momssystemdirektivet.<sup>145</sup> Overordnet set medfører dette, at momsgrundlaget på varer, som udtages, skal opgøres på baggrund af købsprisen. Findes kostprisen ikke, skal momsgrundlaget opgøres på baggrund af købsprisen for en tilsvarende vare. EU-Domstolen har i sagen C-16/14 taget stilling til grundlaget for denne købspris. Købsprisen kan forstås som residualværdien på varen på tidspunktet, hvor udtagningen foretages, og at der i betragtning til købsprisen på fast ejendom skal medtages ejendommens beliggenhed, størrelse og væsentlige kendetegn.<sup>146</sup>

Regler om udtagningsbeskatning er i momsmæssig forstand ikke et nyt fænomen. Hensigten med udtagningsbeskatning er at sikre, at en momspligtig virksomhed ikke kan opnå en momsmæssig forel ved at erhverve et aktiv i virksomheden, fradrage den indgående moms i sit momsregnskab, for derefter at anvende aktivet enten privat eller til ikke momspligtige formål. Sker dette, skal der afregnes udtagningsmoms (udgående moms) således dette modsvarer det momsfradrag virksomheden tog i forbindelse med erhvervelsen.

## 7.3 Hvilken betydning medfører ændringen af momsloven

De økonomiske konsekvenser ved ændringen af momsloven er i og for sig til at få øje på.

Et eksempel kunne være en virksomhed som opfører fast ejendom (som en ny bygning) med fem lejligheder i, hvor hensigten er at sælge alle fem lejligheder. I det virksomhedens hensigt

---

<sup>145</sup> FORSLAG TIL LOV OM ÆNDRING AF CHOKOLADEAFGIFTSLOVEN, LOV OM FORSKELLIGE FORBRUGSAFGIFTER, MOMSLOVEN OG FORSKELLIGE ANDRE LOVE, BEMÆRKNINGER TIL LOVFORSLAGET, PKT. 2.6.2

<sup>146</sup> FORSLAG TIL LOV OM ÆNDRING AF CHOKOLADEAFGIFTSLOVEN, LOV OM FORSKELLIGE FORBRUGSAFGIFTER, MOMSLOVEN OG FORSKELLIGE ANDRE LOVE, BEMÆRKNINGER TIL LOVFORSLAGET, PKT. 2.6.2

er at sælge de fem lejligheder, og som desuden i momsmæssig henseende udgør en ny bygning, vil salget af de fem lejligheder være momspligtig jævnfør bestemmelserne i momslovens § 13, stk. 1, nr. 9. Virksomheden kan ifølge momslovens § 51, stk. 1, desuden frivilligt momsregistrere ejendommen. Kostprisen for opførelsen af de fem lejligheder udgør i alt 10 mio. kr. inkl. moms. Og står til salg til en forventet salgspris på 15 mio. kr. inkl. moms.

Efter de gamle momsregler omhandlende momsreguleringsforpligtelsen kan virksomheden i tilfælde af, at salgsbestræbelserne måtte opgives, anvende de fem lejligheder til momsfri udlejning til boligformål, hvilket er momsfri jævnfør momslovens § 13, stk. 1, nr. 8. På tidspunktet for udlejningen er virksomheden pålagt at skulle opgøre momsreguleringsforpligtelsen. Virksomheden har fradraget den indgående moms af 10 mio. kr., i alt 2 mio. kr., som skal indbetales over 10 år, i alt 200.000 kr. pr. år. Virksomheden har da fradraget 2 mio. kr. i indgående moms, og tilbagebetaler over 10 år 200.000 kr. årligt, hvilket netto giver 0 kr. i provenu til statskassen.

Ifølge de ændrede momsregler vil ovenstående være underlagt momslovens regler om udtagning. Residualværdien på de fem lejligheder skal derved opgøres. Hvis der som i eksemplet bliver taget udgangspunkt i, at den forventede salgspris udgør residualværdien for ejendommen, da vil virksomheden skulle indbetale momsen af 15 mio. kr., i alt 3 mio. kr.

Netto vil dette give et nettoprovenu til statskassen på 1 mio. kr. som skal betales på tidspunktet for udtagning. Beløbet på de 3 mio. kr. vil virksomheden på en eller anden måde skulle have finansieret, hvis ikke der er nok likviditet i virksomheden til at kunne betale.

Praksis	Momsfradrag ved opførelse	Moms ved ændret hensigt	Nettoprovenu til staten
Gammel praksis (momsreguleringsforpligtelse)	2 mio. kr.	200 tkr. pr. år i 10 år, i alt 2 mio. kr.	0 kr.
Praksis fra november 2019 (SKM2019.574 SR)	2 mio. kr.	2 mio. kr. (berigtigelse af momsfradrag)	0 kr.
Lovændring (Udtagningsmoms)	2 mio. kr.	3 mio. kr.	1 mio. kr.

Figur 2 - Eksempel på konsekvenser ved ændring af momsloven, talmæssigopstilling - egen tilvirkning

## 7.4 Hvilke konsekvenser medfører ændring af momsloven

Ændringen af momsloven får, som beskrevet ovenfor, den betydning, at virksomheder som ændrer hensigt fra momspligtig aktivitet, hvor hensigten med byggeriet er, at ejendommen skal sælges og derfor har fratrukket den indgående moms af byggeomkostningerne, der kan relatere sig til byggeri, men som viser sig ikke at være muligt, hvorfor ejendommen i stedet

lejes ud som momsfri udlejning, da vil grundlaget for momsafregningen tage udgangspunkt i residualværdien for ejendommen, altså markedsprisen.

Virksomheder, der bliver ramt af lovændringen, vil for eksempel være virksomheder, der opfører nye ejendomme eller lejligheder, som ved ændret hensigt udlejes uden moms jævnfør momslovens bestemmelser i § 13, stk. 1, nr. 8.

Dette vil udgøre virksomheder, der har opført parcelhuse/lejligheder/lejlighedskomplekser, som er beregnet til boligudlejning, og hvor det ikke er muligt at sælge, hvor der i stedet sker udlejning af bolig til privatbenyttelse.

Opfører en virksomhed en ny ejendom med henblik på salg, og salgsbestræbelserne opgives, men det er muligt at udleje ejendommen med moms, sker der ikke ændringer i den momsmæssige hensigt, hvis altså der pålægges moms ved fakturering af husleje. Tilfælde som disse falder uden for momslovens ændringer.

Ejendommens opførelse er sket med henblik på salg, og der er også sket reelle salgsbestræbelser, som viser sig ikke at være muligt. Årsagen til at salgsbestræbelserne opgives kan være i tilfælde af, at der simpelthen ikke er efterspørgsel efter det byggeri, som virksomheden har opført, hvad enten det er størrelse, pris, beliggenhed eller noget helt fjerde som gør udslaget for, at salgsbestræbelserne ikke bærer frugt.

Ændringerne af momsloven medfører desuden to paradokser.

For det første skal momsen opgøres med udgangspunkt i en residualværdi, som umiddelbart ikke kendes. Ejendommen står dog til salg, men den opførte salgspris, siden ejendommen ikke er solgt, må umiddelbart være et udtryk for, at prisen for ejendommen ikke er den *rigtige*. Men hvad så i de tilfælde, hvor byggeriet består af et lejlighedskompleks, hvor de opførte lejligheder er mere eller mindre identiske, hvorfor prisen/sammenligningsgrundlagene imellem lejlighederne også må være mere eller mindre identiske. Da må prisen for den solgte lejlighed, som er mere eller mindre identisk med den/de lejligheder som ikke er solgt, jo være den *rigtige*? Vil det da være et udtryk for, at efterspørgslen for lige nøjagtig den type lejlighed er mættet, og derfor alt andet lige prismæssigt må være mindre værd?

Værdiansættelsen af ejendommen må derved skulle tage udgangspunkt i en umiddelbart lavere værdi, end hvad den egentligt står til salg til. Dette vil medføre to muligheder. Enten vil residualværdien derfor være højere eller lavere end kostprisen forbundet med byggeriet. Er residualværdien lavere end kostprisen, vil der være tale om en momsmæssig lempelse, hvorimod en residualværdi, der er højere end kostprisen, vil være en momsmæssig skærpelse. Virksomheden vil alt andet lige være interesseret i, at residualværdien er så tæt på kostprisen som muligt, da en højere residualværdi vil medføre, at momsbetalingen til Skat vil blive højere og derved mere likviditetstung for virksomheden. Dog må det alt andet lige være forventeligt,

at residualværdien vil være højere end kostprisen, idet det må have været virksomhedens hensigt i første omgang at kunne realisere en fortjeneste ved byggeriets efterfølgende salg. Alt andet lige vil processen i at finde frem til residualværdien på ejendommen under omstændighederne være mere udfordrende end de gamle regler omhandlende momsreguleringsforpligtelsen.

Uanset om der momsmæssigt vil være tale om en lempelse eller en skærpelse, er ejendommen stadig ikke solgt og muligvis heller ikke udlejet endnu, hvilket uagtet medfører, at der stadig skal afregnes salgsmoms. Likviditetsmæssigt vil momsændringen derfor også være medvirkende til en belastning af virksomheden, idet virksomheden, alt andet lige, ikke har kunne oppebære en faktisk indtægt. Det vil dog i et eksempel, hvor der er opført et lejlighedskompleks, og hvor der er sket salg af en eller flere lejligheder muligvis være overskudslikviditet, som kan indgå som likviditetsreserve til afregning af momsen på de lejligheder, hvor der sker skifte i hensigt. Likviditetsmæssigt vil udlejning af ejendommen næppe kunne sidestilles med et salg. Lejeren af ejendommen vil dog bidrage med en månedlig betaling af husleje og eventuelt også et depositum, men i sagens natur vil dette ikke alene kunne afværge den likviditetsbelastning som virksomheden, alt andet lige, vil stå over for.

Momslovens ændringer medfører desuden, at i de tilfælde hvor salgsbestræbelserne opgives og ejendommen i stedet udlejes som momsfri udlejning, der vil et efterfølgende salg af ejendommen desuden kunne ske momsfrit. Også uanset om dette sker mindre end 5 år fra at byggeriet stod færdigt. Denne sondring skal ses i lyset af, at virksomheden i forbindelse med byggeriet fik fradrag for den indgående moms, og ved hensigtsændringen afregnede salgsmoms på baggrund af residualværdien. Ejendommen må derfor anses for værende "momisdød" i den forstand.

Igen skal det understreges, at momslovens ændringer udelukkende er relevante i de tilfælde, hvor der er tale om fast ejendom som kan klassificeres som nye eller som en byggegrund. Ændres der hensigt med fast ejendom som udgør en gammel bygning, vil dette ikke fanges af de nye momsregler, da salg af gamle bygninger er fritaget for moms, jævnfør momslovens § 13, stk. 1, nr. 9.<sup>147</sup>

Det er næsten utvivlsomt, at ændringen ikke vil medføre tvister med skattemyndighederne. Tvisterne vil givetvis både gå på selve opgørelse/værdiansættelse af residualværdien/markedsværdien på tidspunktet for ændring i hensigt, men også på, hvornår

---

147 FORSLAG TIL LOV OM ÆNDRING AF CHOKOLADEAFGIFTSLOVEN, LOV OM FORSKELLIGE FORBRUGSAFGIFTER, MOMSLOVEN OG FORSKELLIGE ANDRE LOVE, BEMÆRKNINGER TIL LOVFORSLAGET, PKT. 2.6.2



hensigtsændringen sker. Momslovens ændringer med hensyn til afregning af udtagningsmoms skal anvendes i det øjeblik, hensigten med ejendommen overgår fra momspligtig til momsfri aktivitet.

Konsekvensen af ændringen af momslovens regler om udtagningsmoms kan muligvis få den konsekvens, at virksomheder som opfører nye ejendomme med henblik på salg af boligejendomme/lejligheder, vil vælge ikke at fratække den indgående moms i forbindelse med opførelsen. I og med at en virksomhed fra byggeriets start vælger ikke at fratække den indgående moms, vil dette indikere, at opførelsen vil ske med henblik på momsfri udlejning, hvorved momslovens ændringer ikke vil komme i spil, da der ved udlejning, når byggeriet står færdigt, ikke vil være sket en ændring i virksomhedens hensigt.

Skulle det ved byggeriets afslutning/færdiggørelse påvise sig, at det er muligt for virksomheden at sælge hele eller dele af ejendommen, vil det være muligt frivilligt at momsregistrere det hele/dele af ejendommen der er solgt, mod at kunne fradrage den indgående moms som kan relateres til netop den del af bygningen. Da der vil være tale om en ny bygning, vil salget således også skulle pålægges moms.

Om den eventuelle, på nuværende tidspunkt, manglende ikrafttrædelse af momslovens ændringer, kan der spekuleres i hvorvidt, momslovens ændringer for nu har gjort op med virksomheder, som opfører fast ejendom med henblik på salg, men hvor der er tvivl om disse egentligt overhovedet kan sælges ved færdiggørelse.

Jævnfør de gamle regler har virksomhederne kunne anvende reglerne omhandlende den 10-årige momsreguleringsforpligtelse, og det har derved været muligt for virksomheden at få Skat med som "rentefri kreditgiver" i en årrække på 10 år, hvis salgsbestræbelserne skulle vise sig ikke at kunne blive indfriet, og der i stedet blev foretaget momsfri udlejning. Det er vigtigt her at påpege, at der ikke er tale om en økonomisk gevinst for virksomheden, men i overvejende grad en likviditetsmæssig fordel - hvis der ses bort fra det faktum, at virksomheden potentielt set skulle have yderligere kreditter ved penge- og/eller realkreditinstitutter, for således at kunne finansiere momsen af opførelsesomkostningerne. Momsreguleringsforpligtelsen har desuden medvirket til, at virksomheden har kunne spare op til at afregne momsreguleringsforpligtelsen hvert år. Driften fra udlejningsvirksomheden må alt andet lige have givet et afkast, som har kunne bibringe den nødvendige likviditet til afregningen af momsreguleringsforpligtelsen.

## 8 Konklusion

Afhandlingens problemstilling samt problemformulering er undersøgt ved fortolkning af lovgivning vedrørende den momsmæssige behandling af fast ejendom både med henblik på levering af fast ejendom samt udlejning af fast ejendom.

Afhandlingens problemformulering har taget udgangspunkt i følgende problemformulering: *”Hvilken betydning får lovforslaget L27 vedrørende ændringer af momslovgivningen for erhvervmæssigt salg og udlejning af fast ejendom?”*

Afhandlingens problemformulering besvares nedenfor, og opdeles for læsevenlighedens skyld i erhvervmæssig udlejning af fast ejendom og erhvervmæssigt salg af fast ejendom.

### Erhvervmæssig udlejning af fast ejendom - konsekvenser ved ændring af momsloven:

Udlejning af fast ejendom er som hovedregel fritaget for moms, jævnfør momslovens § 13, stk. 1, nr. 8. Udlejer af fast ejendom vil dog frivilligt kunne momsregistrere hele eller dele af den faste ejendom, hvis der er tale om erhvervmæssig udlejning, dette følger bestemmelserne i momslovens § 51. En frivillig momsregistrering vil betyde, at virksomheden ved opkrævning af husleje skal pålægge udgående moms og som en effekt deraf vil kunne opnå momsfradrag ved køb, som relaterer sig til ejendommen. Det er dog ikke muligt at frivillig momsregistrere fast ejendom i de tilfælde, hvor udlejning sker til boligformål.

Ændringerne af momslovgivningen vedrørende udtagningsbeskatning af investeringsgoder får ikke nogen betydning for selve den momsmæssige udlejning. Der er udelukkende tale om ændringer i de tilfælde, hvor en ejendom opføres med henblik på salg, men hvor salgsbestræbelserne opgives, og ejendommen i stedet udlejes til momsfrie aktiviteter, som for eksempel boligudlejning.

I forhold til selve opførelsen af ejendommene, er der set flere sager, hvor der også er søgt bindende svar ved Skatterådet, hvor hensigten i første omgang med selve opførelsen af ejendommen har været med henblik på salg, men hvor salgsbestræbelserne senere hen har vist sig helt eller delvist umulige at gennemføre, hvorfor der i stedet sker momsfri udlejning. I de tilfælde hvor opførelse af ejendomme, hvor ejendommene kan beregnes til momsfri udlejning, eksempelvis boligudlejning, da skal virksomheder som opfører den slags ejendomme være opmærksomme på ikrafttrædelse af de nye momsregler. Dette skyldes, at før har det måske været nærliggende at have til ”hensigt” at sælge, hvorfor der kunne gives en tilladelse fra Skat om en frivillig momsregistrering, selvom byggeriet egentligt i sidste ende var mest henvendt til udlejning. Konsekvensen af dette var egentlig kun, at momsen skulle tilbagebetales over en 10-

årig periode. Men momslovens ændringer gør op med denne praksis. Nu vil ændring i hensigt få den konsekvens, at der skal ske udtagningsbeskatning på tidspunktet for ændring i hensigten med opførelsen af byggeriet.

Anbefalingen vil derfor være til de virksomheder som opfører fast ejendom, hvor hensigten reelt er at drive momsfri aktivitet når byggeriet står færdigt, og ikke at sælge: Lad være med at fradrage den indgående moms af byggearbejdet, også selvom det kan virke som en gylden mulighed at kunne blive omfattet af reglerne om momsreguleringsforpligtelse. De nye momsregler foreskriver nemlig, at tilbagebetalingen af moms skal ske af residualværdien i de tilfælde der sker ændring i hensigt, hvilket i de fleste tilfælde vil være mere end hvad der oprindeligt er opnået i momsfradrag.

#### Erhvervsmæssigt salg af fast ejendom - konsekvenser ved ændring af momsloven:

Levering af fast ejendom er som hovedregel fritaget for moms, jævnfør momslovens § 13, stk. 1 nr. 9. Levering af fast ejendom har siden 1. januar 2011 været omfattet af momspligt, så længe leveringen af fast ejendom enten har været en nyopført bygning, en væsentligt til-/ombygget bygning eller en byggegrund. Det vil derfor sige, at det fra 1. januar 2011 udelukkende er fast ejendom, som kunne betegnes som "gamle bygninger", der har kunnet sælges momsfrit. For at der kan være tale om salg af en gammel bygning, er det desuden en væsentlig forudsætning, at der er tale om en fuld funktionsdygtig bygning.

En ny bygning er defineret ved, at denne er ny de første 5 år fra bygningens færdiggørelse, så længe der inden for de første 5 år er sket første indflytning, hvorved bygningen anses for at være taget i brug. I tilfælde af at ejendommen skal lejes ud, udgør ibrugtagning også, at der er indgået en underskrevet og accepteret lejekontrakt mellem lejer og udlejer. En gammel/ældre bygning (bygning der er mere end 5 år gammel) kan i momsmæssig henseende anses for ny igen, hvis bygningen bliver væsentligt til-/ombygget. En sådan bygning defineres som en, hvor til-/ombygningsarbejdet overstiger 25 %-reglen. 25 %-reglen omfatter at bygningen er ombygget for mere end 25 % af bygningens offentlige ejendomsvurdering tillagt til-/ombygningsarbejdet eller 25 % af bygningens salgspris.

Byggegrunde er også omfattet af momspligten. Momspligt ved levering af byggegrunde har været et omdiskuteret emne, da der i nogle tilfælde kan opstå tvivl om, hvorvidt der er tale om levering af en byggegrund eller levering af gamle bygninger med tilhørende grund. Tommelfingerreglen er dog, at ved salg af en gammel bygning hvor køber påtænker nedrivning af denne, er det vigtigt, at sælger ikke påtager sig arbejdet med nedrivning, da bygningen i så fald vil blive anset som salg af en byggegrund i stedet for salg af en gammel bygning.

I de tilfælde hvor en virksomhed opfører en ny ejendom med henblik på salg, har praksis været, at virksomheden lod ejendommen frivilligt momsregistrere. Ved en frivillig momsregistrering kunne virksomheden fradrage den indgående moms på de omkostninger som relaterede sig til

byggeriet, hvorimod der ved et salg af ejendommen skulle pålægges moms på salgssummen. Dette har i tilfælde af at et salg blev gennemført ikke givet anledning til større problemer.

Men i de tilfælde hvor en virksomhed opfører en ny ejendom med henblik på salg, og hvor salgsbestræbelserne har måtte opgives, da det ikke har vist sig muligt at sælge, og ejendommen i stedet lejes ud, har hidtidige praksis været, at der skulle opgøres en momsreguleringsforpligtigelse. Momsreguleringsforpligtigelsen indtræffer, når der sker ændring i hensigt fra momspligtig aktivitet til momsfri aktivitet. Retspraksis på området har påvist, at tidspunktet for hensigtsændringen er skelsættende for tidspunktet for tilbagebetaling af momsreguleringsforpligtelsen. Ændres hensigten fra salg til udlejning i samme år, hvor ejendommen står færdig, skal der foretages berigtigelse af momsfradraget, hvorved det fulde momsfradrag skal tilbagebetales på én gang. Ændres hensigten i det efterfølgende regnskabsår efter ejendommens færdiggørelse indtræffer den 10-årige momsreguleringsforpligtelse.

Men ændring i hensigt er efter det vedtagne lovforslag L27 nu ikke underlagt bestemmelserne om momsreguleringsforpligtigelse længere. Dog vil fast ejendom, som kan defineres som gammel bygning, ikke være omfattet af momslovens ændringer. Lovforslaget L27s ændringer resulterer i, at ændring i hensigt fra momspligtig aktivitet til momsfri aktivitet vil betyde, at fast ejendom vil blive omfattet af reglerne om udtagning af investeringsgoder, med det til følge at der skal afregnes udtagningsmoms på tidspunktet, hvor hensigten ændres.

Som følge af denne ændring vil konsekvenserne være, at virksomheder som må opgive salgsbestræbelserne i stedet for at kunne tilbagebetale den fradragende moms over 10 år via momsreguleringsforpligtigelse, nu i stedet skal afregne moms på baggrund af en residualværdi for ejendommen, bedre kendt som markedsværdien. Da opførelse af fast ejendom som udgangspunkt må blive opført ud fra, at virksomheden kan opnå en gevinst ved opførelsen, må antagelsen være, at residualværdien alt andet lige vil være højere end kostprisen. Virksomheden skal derved betale moms af den forventede fortjeneste ved ændring i hensigt. Tilbagebetalingen af moms skal desuden foretages på én gang, hvilket vil sige, at ved hensigtsændringen vil dette koste virksomheden likviditet her og nu. Momsreguleringsforpligtigelsen har været en "rentefri kredit" i det henseende, at momsen skulle betales tilbage til Skattestyrelsen krone for krone over en 10-årig periode uden nogen form for rentebetaling. Virksomheden har derved i form af den indgående moms fået stillet likviditet til rådighed i forbindelse med byggeprocessen.

Da lovforslaget L27 blev fremsat i 2019, blev det foreslået at de nye regler skulle træde i kraft per 1. januar 2020, dette skete midlertidigt ikke, og primo 2020 var forventningen at lovforslaget ville træde i kraft den 1. juli 2020, hvilket der dog heller ikke skete. Udskydelsen skyldes umiddelbart den verserende krise på baggrund af COVID-19.

Den manglende ikrafttrædelse af lovforslaget stiller aktørerne inden for byggebranchen i en situation, hvor de træder vande, for hvornår kan det forventes at lovforslaget træder i kraft. Det vil dog tvivlsomt blive sådan, at lovforslaget træder i kraft med tilbagevirkende kraft.

En direkte afledt effekt af de nye momsregler, ved at ændre hensigt fra momspligtig aktivitet til momsfri aktivitet, er udtagning af investeringsgoder. Alt andet lige vil ændring i hensigt koste likviditet her og nu for virksomheden.

De nye ændringer i momsloven vil give udfordring for de virksomheder, der bliver ramt af reglerne. Nogle aktørerne i branchen har endda et stort kendskab til de gamle regler og vil derfor nu være nødsaget til at sætte sig ind i de ændrede regler i momsloven. Vigtigheden i at virksomhederne sætter sig ind i de nye regler er som altid stor, men det vil i flere tilfælde også betyde, at virksomheder må benytte sig af eksterne eksperter på området, herunder revisorer, momseksperter, advokater.

Ændringen af momslovgivningen vil medføre tvister mellem virksomhederne og skattemyndighederne med henblik på opgørelse/værdiansættelse af residualværdien/markedsværdien på tidspunktet, hvor virksomheden ændrer hensigt fra momspligtig aktivitet til momsfri aktivitet.

På nuværende tidspunkt vil det for de virksomheder, der beskæftiger sig inden for ejendomsbranchen med henblik på opførelse og efterfølgende salg af fast ejendom, samt de virksomheder som allerede er i gang med byggeprojekter, eller påtænker projekter af denne karakter, vigtigt at have de ændrede momsregler in mente. Det gælder for så vidt både at virksomhederne selv aktivt sætter sig ind i de nye regler, men også at der rådføres med eksterne parter/eksperter således beslutningsgrundlaget for virksomhedens ageren før og efter momslovens ikrafttrædelse sikrer, at virksomheden er bevidste om momslovens ændringer.

## 9 Perspektivering

Ændring af momsloven har, og vil medføre, at flere virksomheder har brug for konkret rådgivning inden for de momsretlige regler for levering og udlejning af fast ejendom, herunder momsmæssige problemstillinger, der må, kan og vil opstå i forbindelse med opførelse og levering af bygninger og/eller byggegrunde. Rådgivningen vil uden tvivl ske med hjælp fra virksomhedens revisor, advokat, Skattestyrelsen samt andre eksperter på området. Virksomheder som ser ud til at være omfattet af ændringen, skal for det første være varsomme, men også forudseende. God rådgivning fra revisor, advokat eller anden ekspert må tage udgangspunkt i, at rådgivningen tager sin begyndelse i selve opstartsfasen, således de rette beslutninger tages fra start. Hvis rådgivningen tager sin start tidligt i processen, kan det i mange tilfælde være afgørende for, om projektet overhovedet vil være en økonomisk gevinst for virksomheden, ligesom rådgivningen iøvrigt kan være medvirkende til at optimere hele processen.

Der er ingen tvivl om, at ændringen vil give anledning til, at Skattestyrelsen vil modtage flere anmodninger om bindende svar fra virksomheder, som kan se ind i at blive ramt af ændringen. Det må forventes, at dette vil vare ved, indtil der foreligger en utvetydig retspraksis på området. For nuværende er retspraksis på området minimalt, idet lovforslaget om ændring af momsloven er vedtaget, men endnu ikke trådt i kraft.

Den manglende ikrafttrædelse af lovforslaget stiller desuden ejendomsbranchen i en mellemliggende periode, hvor de ser ind i en forholdsvis usikker fremtid med henblik på, hvornår reglerne træder i kraft. Igangværende ejendomsprojekter, som endnu ikke står færdige, kan potentielt blive ramt af de nye regler alt efter, hvornår disse træder i kraft.

Lovændringen vil hertil efterlade et potentielt punkt til diskussion mellem aktørerne på ejendomsmarkedet og Skattestyrelsen. For hvad er markeds-/residualværdien på tidspunktet, hvor den pågældende ejendom udtages? Aktørerne på ejendomsmarkedet vil utvivlsomt ud fra en økonomisk- og likviditetsmæssig betragtning tilstræbe sig en så lav som mulig markeds-/residualværdi på tidspunktet, hvor den pågældende ejendom udtages, hvorimod det må kunne formodes, at Skattestyrelsen ikke i alle tilfælde vil være enige i størrelsen på markeds-/residualværdien.

Lovforslaget er fremsat og vedtaget på baggrund af en ensretning af EU-lovgivning, og det vil derfor desuden være fordelagtigt at sammenligne eventuelle problemstillinger til allerede afsagte afgørelser fra EU-Domstolen.

Generelt er ejendomsbranchen en branche, som i flere sammenhænge diskuteres, og bliver berørt af ændringer.

Senest i forbindelse med aftale om en ny ret til tidlig pension. De deltagende aftalepartier, regeringen (Socialdemokratiet), Dansk Folkeparti, Socialistisk Folkeparti og Enhedslisten er enige om, at aftalen om ret til tidlig pension skal være fuldt finansieret.<sup>148</sup> En af måderne hvorpå aftalen skal finansieres, er ved at indføre lagerbeskatning af ejendomsavancer med virkning fra 2023.<sup>149</sup> Aftalepartierne ønsker at indføre en løbende beskatning af selskabers værdistigninger på ejendomme. På nuværende tidspunkt beskattes selskabers ejendomsavancer først, når disse realiseres ved et salg af ejendommen. Dette er dog muligt at undgå i de tilfælde, hvor et selskab ejer en ejendom i selskabet og i stedet for at sælge ejendommen vælger at sælge selskabet. Et salg af et selskab kan i visse tilfælde sælges skattefrit. Et skattefrit salg af et selskab kan ske, jævnfør aktieavancebeskatningslovens § 4A, hvis der er tale om et salg af et datterselskab. Det vil sige, hvor ejeren af selskabet er et andet selskab, som ejer mere end 10 % af kapitalandelene i det underliggende selskab.

Aftalepartierne lægger op til, at lagerbeskatningen skal gælde for selskaber og ikke personligt drevne virksomheder.<sup>150</sup> I de tilfælde hvor en ejendom i overvejende grad anvendes som domicilejendomme skal dog også undtages.<sup>151</sup> Aftalepartiernes forslag lægger desuden op til, at forslaget skal indeholde en beløbsgrænse på 100 mio. kr., således mindre koncerner med ejendomsporteføljer også undtages.

Forslaget indeholder ingen stillingtagen til de tilfælde, hvor en ejendom falder i værdi eller sælges med tab.<sup>152</sup> Dette møder selvsagt modstand fra aktører inden for ejendomsbranchen, som stiller spørgsmålstegn ved forslaget.

Lagerbeskatning af værdiregulering på ejendomme kan opgøres relativt simpelt: Et ejendomsselskab skal beskattes af den årlige værdiregulering. Det vil sige, at hvis et selskabs ejendom stiger fra 125 mio. kr. til 130 mio. kr., da vil selskabets skulle beskattes af 5 mio. kr.  $(130 - 125) \times 22\%$  lig med 1,1 mio. kr.

Selskabet skal således ved den almindelige daglige drift kunne finansiere til betaling af den skat som værdireguleringen medfører. Dette vil alt andet lige udgøre en finansieringsbyrde, som selskaberne potentielt vil være nødsaget til at skulle have finansieret ved deres

---

148 AFTALE OM EN NY RET TIL TIDLIG PENSION, SIDE 10

149 AFTALE OM EN NY RET TIL TIDLIG PENSION, SIDE 10

150 AFTALE OM EN NY RET TIL TIDLIG PENSION, SIDE 12

151 AFTALE OM EN NY RET TIL TIDLIG PENSION, SIDE 12

152 AFTALE OM EN NY RET TIL TIDLIG PENSION, SIDE 12

kreditgivere. Som ved ændring af momslovens regler, vil en ændring som lagerbeskatning af ejendommens årlige værdiregulering af ejendomme være likviditetstung for det pågældende selskab.

Beskatning efter lagerprincippet er et kendt fænomen i skattelovgivningen og anvendes blandt andet også ved beskatning af den årlige værdiregulering på børsnoterede aktier. Lagerbeskatning af børsnoterede aktier er relativt simpelt idet den årlige værdiregulering er mulig at aflæse på den pågældende akties børskurs per statusdagen fra år til år. I år med store positive værdireguleringer, hvor dette alt andet lige vil være ensbetydende med en skattebetaling, vil det være relativt nemt at realisere dele af selskabets aktieportefølje, for således at kunne fremskaffe likviditet til betaling af skatten.

Lagerbeskatning af ejendomme sidestilles nu med børsnoterede aktier, hvor der på aktiemarkedet er tale om et velfungerende marked. Ejendomme er ikke på samme måde som børsnoterede aktier nemme at realisere i tilfælde af, at der skal fremskaffes likviditet til betaling af skatten.

Generelt vil ændringer i momsmæssige- som skattemæssige regler have en effekt på for eksempel investeringslysten i ejendomsprojekter, priser mv. Hertil kommer usikkerheden omkring ikrafttrædelsen samt den endelige udformning af de fremtidige regler. Summen af flere ukendte faktorer vil alt andet lige få en betydning for ejendomsbranchen, som vil opleve et bremset marked.



# 10 Litteraturliste

## Bøger:

- Dekov, Erik - Engsig, John - opdateret af Juul, Mette - Gosvig, Lars M. (2014) »*Moms, Energi, Lønsum - en lærebog om afgifter*«, 4. udgave, Karnov Group.
- Hansen, Lone L. - Werlauff, Erik (2016) »*Den juridiske metode - en introduktion*«, 2. udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag
- Pedersen, Søren Engers (2019) »*Moms og fast ejendom*«, 1. udgave, Karnov Group.
- Riis, Thomas - Jan, Trzaskowski - m.fl. (2020) »*Skriftlig jura - den juridiske fremstilling*«, 2. udgave, Ex Tuto Publishing A/S.
- Thygesen, Jette (2018) »*Grundlæggende momsretlige principper og regler*«, 2. udgave, Djøf Forlag.
- Tvarnø, Christina D. - Nielsen, Ruth (2017) »*Retskilder og retsteorier*«, 5. udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag

## Love, lovforslag og bekendtgørelser:

- BEK nr. 808 af 30/06/2015: Bekendtgørelse om merværdiafgift (**momsbekendtgørelsen**): <https://www.retsinformation.dk/eli/lta/2015/808>
- Folketingstidende, tillæg A, til lovforslag L27, skriftlig fremsættelse (2. oktober 2019): <https://www.folketingstidende.dk/samling/20191/lovforslag/L27/index.htm>
- Lov nr. 169 af 05/06/1953: Danmarks Riges Grundlov (**Grundloven**): <https://www.retsinformation.dk/eli/lta/1953/169>
- LBK nr. 1021 af 26/09/2019: Bekendtgørelse af lov om merværdiafgift (**momsloven**): <https://www.retsinformation.dk/eli/lta/2019/1021>
- 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 DIREKTIV 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (momsdirektivet):  
<https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:2006L0112:20130101:DA:PDF>

## EU-domstolen:

- Domstolens Dom (Femte Afdeling) af 16. januar 2003. **Rudolf Maierhofer** mod Finanzamt Augsburg-Land, Sag C-315/00:  
<http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=da&jur=C,T,F&num=C-315/00&td=ALL>
- Domstolens Dom (Fjerde Afdeling) af 19. november 2009. **Don Bosco Onroerend Goed BV** mod Staatssecretaris van Financiën, Sag C-461/08:  
<http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=da&jur=C,T,F&num=C-461/08&td=ALL>
- Domstolens dom (Første Afdeling) af 4. september 2019. Skatteministeriet mod **KPC Herning**, Sag C-71/18:  
<http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-71/18&language=DA#>
- Domstolens Dom (Tredje Afdeling) af 3. marts 2005. **Fonden Marselisborg Lystbådehavn** mod Skatteministeriet og Skatteministeriet mod Fonden Marselisborg Lystbådehavn, Sag C-428/02:  
<http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=da&jur=C,T,F&num=c-428/02&td=ALL>
- Domstolens dom (Tredje Afdeling) af 15. november 2012. **Susanne Leichenich** mod Ansbert Peffekoven og Ingo Horeis, Sag C-532/11:  
<http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-532/11&language=DA>

## Forordninger:

- Rådets gennemførelsesforordning (EU) Nr. 1042/2013 af 7. oktober 2013 om ændring af gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 for så vidt angår leveringsstedet for ydelser. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DA/TXT/?uri=CELEX%3A32013R1042>

## SKM:

- SKM2012.287.LSR: <https://skat.dk/skat.aspx?oid=2047338>
- SKM2015.153.SR: <https://skat.dk/skat.aspx?oid=2171213&lang=da>
- SKM.2016.86.SR: <https://skat.dk/skat.aspx?oid=2225297&lang=da>
- SKM.2017.32.SR: <https://skat.dk/skat.aspx?oid=2242060&lang=da>
- SKM 2019.574 SR: <https://skat.dk/skat.aspx?oid=2292309>
- SKM2020.238.SKTST: <https://skat.dk/skat.aspx?oid=2296276>
- SKM2020.263.SR: <https://skat.dk/skat.aspx?oid=2296530>

## Vejledninger:

Den juridiske vejledning 2020-2

## Hjemmesider:

- Aftale om en ny ret til tidlig pension (10. oktober 2020):  
<https://bm.dk/media/15057/aftaletekst-tidlig-pension.pdf>
- FSR: Nye regler om udtagningsmoms træder ikke i kraft 1. juni 2020:  
<https://www.fsr.dk/nye-regler-om-udtagningsmoms-traeder-ikke-i-kraft-1-juni-2020>

## Andet:

- Den Europæiske Unions Domstol, Årsrapport 2019:  
[https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2020-07/qdaq20001dan\\_002.pdf](https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2020-07/qdaq20001dan_002.pdf)