



Cand. Merc. Aud
Kandidatspeciale

Forfatter
Camilla Buus
Natasja Engstrøm

Vejleder
Anders Larsen

Titelblad

MOMSMÆSSIGE KONSEKVENSER VED UDLEJNING OG SALG AF FAST EJENDOM

Aalborg Universitet | Cand. Merc. Aud. | Kandidatspeciale

Modul 4. semester, Kandidatspeciale

Afleveringsdato 7. juni 2022

Vejleder Anders Larsen

Gruppemedlemmer Camilla Buus Christensen, Studienummer 20165753
Natasja Engstrøm, Studienummer 20124993

Antal anslag 210.269

Antal normalsider 88

Indholdsfortegnelse

1	DESKRIPTIVE ABSTRACT	5
2	INDLEDNING	6
2.1	Problemstilling	7
2.2	Problemformulering	7
3	METODE	8
3.1	Præciserede fortolkning	9
3.2	Indskrænkende fortolkning	10
3.3	Udvidet fortolkning	10
3.4	Afgrænsning	11
4	GRUNDLÆGGENDE REGLER I MOMSLOVEN	12
4.1	Det danske momssystem	12
4.2	Det fælles Europæiske momssystem	12
4.3	Implementering af momssystemdirektivet	14
4.4	Afgiftsområde	16
4.5	Afgiftspligtige personer	17
4.5.1	Juridisk eller fysisk person	17
4.5.2	Økonomisk virksomhed	18
4.5.3	Selvstændig virksomhed	21
4.6	Afgiftspligtige transaktioner	25
4.6.1	Levering af varer	26
4.6.2	Levering af ydelse	27
4.7	Registreringspligtens omfang	27
4.7.1	Almindelig registreringspligt	27
4.7.2	Fritagelse fra registreringspligt	28
4.7.3	Frivillig registreringspligt	28
4.7.4	Frivillig registreringspligt vedrørende udlejning	29
4.7.5	Frivillig registrering vedrørende fast ejendom	29
4.8	Udgående moms og indgående moms	30
4.9	Fast ejendom	31
4.9.1	Definition på fast ejendom	31
4.9.2	Jord	31
4.9.3	Bygninger og bygningsværker	33
4.9.4	Installationer	34
4.9.5	Permanente installationer	35

4.9.6	Byggeri	35
4.9.7	Byggeri for fremmed regning	36
4.9.8	Byggeri for egen regning	36
5	SALG AF FAST EJENDOM	39
5.1	Momspligt på nye bygninger og byggegrunde	39
5.2	Levering af bygning	40
5.3	Til-, og ombygningsarbejde i væsentligt omfang	40
5.4	Første indflytning	44
5.5	Færdiggørelsestidspunkt for bygning	45
5.6	5 års reglen	45
5.7	2 års reglen	46
5.8	Levering af byggegrunde	47
5.8.1	Definition på byggegrund	47
5.8.2	Definition af ubebygget-, og bebygget grund	48
6	UDLEJNING AF FAST EJENDOM	53
6.1	Momsfritagelse ved udlejning af fast ejendom	53
6.2	Frivillig registrering ved udlejning af fast ejendom	55
6.3	Erhvervsmæssig udlejning af fast ejendom	57
6.4	Udlejning af blandet benyttet ejendom	58
6.5	Leverancer tilknyttet udlejning af fast ejendom	59
7	FRADRAGSRET	61
7.1	Fradragsret ved afgiftspligtens indtræden	61
7.2	Fradragsret ved momsregistrerede virksomheder	62
7.3	Fradragsret ved salg af fast ejendom	63
7.4	Fradrag ved udlejningsejendomme	63
7.5	Begrænset fradragsret	66
7.5.1	Generalomkostninger	66
7.5.2	Lokaler med blandede aktiviteter	67
7.5.3	Lokaler med blandede formål	69
8	MOMSREGULERINGSFORPLIGTELSE	71
8.1	Investeringsgoder	72

8.2	Udgående moms	73
8.2.1	Reguleringsperiode	74
8.2.2	Overdragelse af reguleringsforpligtigelsen	75
9	ÆNDRINGER I MOMSLOVEN	78
9.1	Udtagningsbeskatning	78
10	ANALYSE	82
10.1	Scenarie 1 - Opførsel med hensigt på salg	82
	Figur 1 - Egen tilvirkning	82
10.2	Scenarie 2 – Opførsel med ændret hensigt til momspligtig aktivitet	85
	Figur 2 - Egen tilvirkning	85
10.3	Scenarie 3 – Opførsel med ændret hensigt af ny bygning til moms fritaget aktivitet	86
	Figur 3 - Egen tilvirkning	87
	Figur 4 - Egen tilvirkning	88
10.4	Scenarie 4 – Opførsel med ændret hensigt af gammel bygning til moms fritaget aktivitet	89
	Figur 5 - Egen tilvirkning	90
11	KONKLUSION	91
12	LITTERATURLISTE	96
12.1	Bøger	96
12.2	Præjudicielle afgørelser	97
12.3	Skatteministeriet	99
12.4	Lovgivning	101
12.5	Lovforslag	101
12.6	Direktiver	102
12.7	Forordninger	102
12.8	Juridiske vejledninger	102
12.9	Hjemmesider	102

1 Deskriptive Abstract

The VAT treatment, of letting property and selling building, is complex and can understandably be challenging. The implementation of the provisions, of the common system of value added tax, regarding VAT liability, on the sale of buildings, has raised questions of doubt as to, when a sale of buildings is covered by the VAT liability. Prior to the harmonization, of the VAT act with the provisions of the common system of value added tax, the sale of building was exclusively VAT-exempt.

The complexity of the VAT area and the issues of doubt have caused varied decisions and judgments. Practice in the field, is still under development. The introduction of VAT liability on buildings has had, consequences for the VAT Act's rules, regarding the letting of property. The consequence applies in particularly, to commercial letting, for which the company has made voluntary registration.

The purpose of the thesis, is to explain and clarify the provisions of the VAT act, concerning letting a property and sale of building. Regarding the statement of applicable law, the legal dogmatic method is used, which is why decisions and judgments are included, in the thesis. The statement must help to clarify the VAT consequences, that may exist for the company, when letting a property and selling buildings.

In addition to an explanation and description of applicable law, the thesis is centered around a law with effect from 2021. The law concerns the application of goods. The application of goods, is compared with the VAT Act's rules on regulatory obligation on investment goods. The purpose of the comparison, is to provide insight into VAT consequences, if the company has changes its application on buildings. Particularly, an insight into the consequence regarding changed use on buildings built for the purpose of sale and instead used for letting. Thus, the thesis focuses on transitions from VAT liable activities to VAT exempt activities. The focus is, due to the fact that the transition in the form of changed use, has an impact on the company's deduction, so that the company is not entitled to previously made deductions. Therefore, the company may be burdened by the VAT Act's rules, regarding regulation or deemed supply.

2 Indledning

I 2009 blev lovforslag 520 af 12/06/2009 vedtaget. Vedtagelsen vedrørte lovforslag omkring delvis ophævelse af momsfritagelse, på levering af fast ejendom. Ophævelsen fik virkning fra indkomståret, 2011. Virkningen har forårsaget momspligt ved salg af nye ejendomme med eller uden tilhørende jord, samt ejendomme hvorpå der er udført væsentligt til-/ ombygning. Momspligten vedrører endvidere levering af byggegrunde og særskilt levering af bebyggede grunde. Vedtagelsen omkring delvis momsfritagelse, har forårsaget at momsfritagelse udelukkende vedrører, salg af gamle bygninger. Lovændringen er implementeret i momsloven, i harmonisering med momssystemdirektivet.

Lovforslagets ikrafttræden, har skabt komplekse bestemmelser inden for momsområdet på fast ejendom. Der eksisterer tvivl, hvorvidt en ejendom er forbundet med momspligt eller momsfritagelse ved udlejning eller salg. Afhandlingen har til formål at beskrive gældende ret på momsområdet, inden for udlejning og salg af fast ejendom.

Salg af fast ejendom, kan betragtes som en momspligtig leverance. Ved direkte tilknytning til en momspligtig leverance, har virksomheden fradrag for afholdte omkostninger, forbundet med opførsel, indkøb eller ombygning af fast ejendom. Ændres en ejendoms aktivitet til at vedrøre ikke-momspligtige leverancer eller andre formål, som er uvedkommende for virksomhedens momspligtige aktivitet, kan der opstå momsmæssige konsekvenser. Konsekvenserne indtræder såfremt den faste ejendom, hvortil der er foretaget fradrag i sammenhæng med ejendommens momspligtige aktivitet, efterfølgende overgår til momsfrataget aktivitet. Ved ændret aktivitet, indtræder bestemmelser som kan udløse en reguleringsforpligtigelse eller udtagningsbeskatning hos virksomheden. Reguleringsforpligtelsen er en opgørelse, baseret på virksomhedens ikke-berettigede fradrag, som tidligere er foretaget i forbindelse med omkostninger til fast ejendom. Reguleringsforpligtelsen skal reguleres, således forpligtelsen afspejler virksomhedens fradragsberettigelse for omkostninger, efter ændret aktivitet af fast ejendom.

Den 1. juli 2021 blev reguleringsforpligtelsen delvist erstattet, med en ny regel, såkaldte udtagningsregel. Erstatningen har medført tvivl, omkring momsmæssige konsekvenser, vedrørende udlejning og salg af fast ejendom. Afhandlingen har til formål at beskrive, hvilken konkret momsbelastning der indtræder, såfremt virksomheden ændrer anvendelse på fast ejendom.

2.1 Problemstilling

Levering af fast ejendom, var momsfritaget i Danmark, frem til d. 1. januar 2011. I forbindelse med vedtagelse af lovforslag L 520 af 12/06/2009, blev momsfritagelsen delvis ophævet.

Lovvedtagelsen omkring momspligt på fast ejendom, har forårsaget komplekse bestemmelser og skabt forståelsesmæssige udfordringer, inden for momsområdet på fast ejendom. De komplekse bestemmelser, vedrører forhold omkring hvorvidt udlejning og salg af fast ejendom, er omfattet momspligten. Komplexitetens opståen, skyldes lovforslagets indtræden, med betydning for at udlejning og salg af fast ejendom, tilsvarende kan være momsfritaget.

Begrundet områdets kompleksitet, har højesteret og medlemslandene i EU ved flere tilfælde, indstillet sager til præjudiciel afgørelse hos EU-retten, med fortolkning af bestemmelserne i momssystemdirektivet for udlejning og salg af fast ejendom. Indførelsen af udtagningsbeskatning i 2021, har medført endnu et tvivlsområde, omkring tidspunktet for hvornår regler vedrørende udtagningsbeskatning, indtræder som erstatning for regler omkring reguleringsforpligtigelse.

Afhandlingen har til formål at tydeliggøre, hvilken konkret konsekvens, som indtræder ved udlejning og salg af fast ejendom, med forbehold for gamle og nye regler i momsloven.

2.2 Problemformulering

Afhandlingens problemstilling jf. afsnit 2.1, har skabt følgende problemformulering.

- *Hvad er de momsmæssige konsekvenser ved udlejning og salg af fast ejendom?*

Pågældende problemformulering er skabt, ved undren omkring udtagningsreglernes betydning i forhold til virksomheders anvendelse af fast ejendom.

3 Metode

Afhandlingen vedrørende udlejning og salg af fast ejendom, anvender den retsdogmatiske metode. Den retsdogmatiske metode har til formål at beskrive gældende ret (de lege lata).

Med formål omkring forståelse af gældende ret, anvendes retskilder. Retskilder kan have åbne formuleringer, som nødvendiggør at fortolke loven. Den retsdogmatiske metode har ikke til formål at frembringe et nyt grundlag omkring gældende ret. Metoden anvendes til at fremstille og analysere gældende ret i momsloven.¹

Gældende ret er regler, som anvendes til at opnå en gyldig viden inden for afhandlingens genstandsfelt, som er underlagt en retlig regulering. Det er ikke tilstrækkeligt at beskrive gældende ret, hvorfor der fortolkes på gældende ret. Fortolkning af gældende ret, heriblandt gældende ret inden for konkrete situationer, forekommer i retlige afgørelser. Hvorvidt der kan afgøres en gældende ret, afhænger hvorvidt at retsforskrifter er behandlet i afgørelser og skyldes at afgørelser bestemmer, hvordan retsforskrifter skal anvendes.² Endelige afgørelser træffes af domstole, modsat skatteforvaltningen. Det har betydning for at afhandlingen primært anvender domme, til beskrivelse af gældende ret. Gældende ret tilkendes særligt i afgørelser fra højesteret og EU-domstolen.³ Det skyldes instansernes rang, da afgørelserne fra højesteret og EU-domstolen anses som væsentlige for gældende ret samt at EU-domstolens fortolkning af momssystemdirektivet, er bindende hos nationale domstole.

Afgørelsernes begrundelse for gældende ret, baseres på regler med betydning for omstændigheder som indgår i konkrete sager. I afgørelserne er det regler med udgangspunkt i sagernes omstændigheder, der styrer begrundelsen for gældende ret.⁴

Afhandlingen anvender samtidigt administrative praksis, inden for juridisk vejledning og bindende svar. Administrative praksis defineres ikke som gældende ret, og skyldes at administrative praksis ikke anvendes i retlige afgørelser.

Den retsdogmatiske metode, anvendes til besvarelse af afhandlingens problemformulering. Konkret anvendes metoden til beskrivelse af gældende ret, inden for afhandlingens genstandsområde, vedrørende udlejning og salg af fast ejendom.

¹ Blume, Peter (2020) "Retssystemet og juridisk metode", 4 udgave, Jurist - og økonomforbundets forlag s. 32

² Blume, Peter (2020) "Retssystemet og juridisk metode", 4 udgave, Jurist - og økonomforbundets forlag s. 46FF

³ Blume, Peter (2020) "Retssystemet og juridisk metode", 4 udgave, Jurist - og økonomforbundets forlag s. 47

⁴ Blume, Peter (2020) "Retssystemet og juridisk metode", 4 udgave, Jurist - og økonomforbundets forlag s. 48

Ifølge Peter Blume eksisterer tre fortolkningsmetoder til gældende ret, heriblandt den præciserede-, indskrænkende- og udvidet fortolkning. Metoderne anvendes til fastlæggelse af reglernes betydning og anvendelsesområde.⁵ Metoderne muliggør en systematisering af retspraksis.

3.1 Præciserede fortolkning

Den præciserede fortolkningsmetode, har til formål at klarlægge meningen med en regels indhold, trods der kan være flere forståelser af samme regel. Fortolkningen af reglerne, består i en præcis forståelse af reglernes indhold og sproglige betydning, således der skabes en overensstemmelse mellem indholdet og sprogforståelsen. Fortolkning af sproget, afklares gennem analyser af tekster.

Med formål omkring fortolkning af reglerne, anvendes den sproglige klarlæggelse, ofte i sammenspil med øvrige regler på lovområdet. Sammenspillet nødvendiggør en konkretisering af regels formål, og hvorhenne reglen fremgår i lovebekendtgørelsen. Sammenhængen udgør væsentlige støttepunkter til den sproglige analyse.

Loven fastsætter definitioner og fortolkning af begreber, som fremgår i reglerne. Pågældende definitioner og fortolkninger, inddrages ved anvendelse af den præciserede fortolkningsmetode. Inddragelsen har til formål at reducere usikkerheden omkring forståelse af regler. Ved anvendelse af definitioner og fortolkning, bliver reglernes praktiske anvendelse bundet. Afhandlingen anvender legaldefinitioner, med formål omkring en ensartethed ved et flertydigt sprog, for dermed at skabe en harmonisering i retsforskrifter, som skal behandles ens i EU-lande.

Den præciserede fortolkningsmetode bidrager til klarlæggelse af reglernes betydningsmæssige indhold, samt hvorvidt givne lovregler vedrører en stillingtagen til en konkret problemstilling, med mulighed for en kvalificeret besvarelse af en given problemstilling.

⁵ Blume, Peter (2020) ” Retssystemet og juridisk metode”, 4 udgave, Jurist - og økonomforbundets forlag s. 297

3.2 Indskrænkende fortolkning

Den indskrænkende fortolkningsmetode, har til formål at fremme et resultat, som supplement til lovgivningens fortolkning. Fortolkningsmetoden giver et resultat, som en lovgiver ikke ville have undtaget fra en regel, trods lovgiver havde haft kendskab til resultatet. Fortolkeren vælger at forstå en regel, således at anvendelsen inden for et konkret område bliver indskrænket og den sædvanlige forståelse af reglerne bliver i stedet begrænset.

Fortolkningen anses som holdbar, vedrørende hensyn der danner grundlag for reglen, som er uanvendelig vedrørende det, som holdes uden for reglen.

Ved anvendelse af fortolkningsmetoden, tages forbehold for, at lovgiver har kendt til den indskrænkende fortolkning, men lovgiver har ikke undtaget det i reglen. ⁶

3.3 Udvidet fortolkning

Den udvidende fortolkningsmetode har til formål at udvide reglernes område. En udvidet fortolkningsmetode, anvendes ofte på retsområder som er ureguleret, og hvortil der på området, ikke findes en anvendelig regel. For anvendelse af fortolkningsmetoden, skal der være sikkerhed for, at det er forsvarligt at foretage sådan en fortolkning, da lovgiver formentligt havde været opmærksom på det uregulerede område. Det skyldes at reglers intentioner skal respekteres. ⁷

⁶ Blume, Peter (2020) ” Retssystemet og juridisk metode”, 4 udgave, Jurist - og økonomforbundets forlag s. 299

⁷ Blume, Peter (2020) ” Retssystemet og juridisk metode”, 4 udgave, Jurist - og økonomforbundets forlag s. 300

3.4 Afgrænsning

Afhandlingen behandler bestemmelserne på momsområdet, inden for udlejning og salg af fast ejendom hos momspligtige erhvervsdrivende. Private personer betragtes ikke som afgiftspligtige personer og behandles ikke i afhandlingen.

Afhandlingen vedrører fast ejendom, beliggende i Danmark. Vedrørende besvarelse af afhandlingens problemformulering, med udgangspunkt i gældende ret i Danmark, anvendes den danske momslov, Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 omkring det fælles merværdiafgiftssystem og Momsforordningens artikel 13b.

Afhandlingen har ikke til formål at undersøge hvorvidt momssystemdirektivet, i forbindelse med momsloven, er modstridende til grundloven. Der antages at direktivet ikke er modstridig med Grundloven.

Lovgivningens definition på ”fast ejendom” er bred. Afhandlingen begrænser definitionen på fast ejendom til at vedrøre ”bygninger og ejendomme”.

I forbindelse med udlejning af fast ejendom, behandler lovgivningen ofte ”bortforpagtning”, som ikke behandles i afhandlingen.

Afhandlingen inddrager præjudicielle afgørelser, med formål at underbygge forståelsen og fortolkningen af momsmæssige definitioner i momsloven og momssystemdirektivet. Indholdet i afgørelserne, afgrænses til væsentligt og relevant indhold, vedrørende betydning for besvarelse af afhandlingens problemformulering.

4 Grundlæggende regler i momsloven

Europæiske medlemslande er underlagt en pligt, til at følge EU-retten. Danmark som medlemsland, forpligtiger at momssystemdirektivet er implementeret i momsloven.

4.1 Det danske momssystem

Den 3. juli 1967 vedtog Folketinget i Danmark, en lov om indførsel af merværdiafgift, som betegnes moms. Den danske merværdiafgift, udgjorde 10% i 1967.⁸ Opkrævningen af merværdiafgiften blev tiltænkt som en forbrugsbeskatning, der blev pålagt forbrugernes køb. Det betød at merværdiafgiften blev pålagt alle varer og ydelser, som indgik i merværdiafgiftsloven.

Merværdiafgiften blev indført med formål at skabe merværdi i alle produktions- og distributionsled, for varer og ydelser. Merværdiafgiften skulle ikke indtræde som dobbeltbeskatning og derfor blev afgiften pålagt i produktions- og distributionsleddet.

Nutidigt udgør pålagte merværdiafgift 25%, svarende til merværdien som virksomheden har tilført varen eller ydelsen.⁹

Merværdiafgiften er indført med formål omkring et neutralitetsprincip og skal ikke optræde som en styrende afgift, hverken hos virksomheden eller forbrugere. Forbrugere skal være upåvirkelige af merværdiafgiften, i valget af varer og ydelser.^{10 11}

4.2 Det fælles Europæiske momssystem

I 1973 blev Danmark medlem af De Europæiske Fællesskaber (EF). Som medlem af EU, er Danmark forpligtiget til at følge regler og love, som indgår i EU. Forpligtigelsen har betydning såfremt der opstår uenighed eller konflikt, mellem dansk lovgivning og EU's lovgivning. EU-domstolen har besluttet, at EU-loven har forrang i medlemslandene, med forbehold omkring at EU-loven ikke skal handle i strid med den danske grundlov (GL). Højesteret har vedtaget, at

⁸ Juridisk vejledning, 2022-1. D.A.9 Momssatsen ML § 33

⁹ Juridisk vejledning, 2022-1. D.A.9 Momssatsen ML § 33

¹⁰ Thygesen, Jette (2021) "Grundlæggende momsretlige principper i teori og praksis", 3. udgave, Djøf Forlag s. 11FF

¹¹ Thygesen, Jette (2021) "Grundlæggende momsretlige principper i teori og praksis", 3. udgave, Djøf Forlag s. 20FF

EU ikke kan indføre love på områder, som den danske stat ifølge Grundloven, ikke må vedtage lovgivning omkring. Vedtagelsen sikrer at danske domstole kan operere inden for et statisk fortolkningsprincip, som sikrer at afgørelser, afgjort af den danske domstol, ikke træffes i strid med Grundloven. Danske dommere handler upartiske og er uafhængige af andre forhold end lovens bestemmelser, når der træffes afgørelser.

EU-loven har fået forrang, gennem indgået traktater mellem medlemslandene i EU. Ved en traktat forstås, en juridisk bindende aftale, indgået mellem to lande (bilaterale) eller mellem flere lande (multilaterale). I Danmark er det statsoverhovedet, som kan indgå traktater jf. GL § 19, stk. 1. Ifølge en traktat skal love og regler i EU, hertil forordninger, direktiver og afgørelser, være i overensstemmelse med medlemslandenes indgåede traktater. Foruden overensstemmelse, kan love og regler ikke vedtages og anvendes i pågældende medlemslande. Lovgivningen i EU er kun gældende ved områder, hvortil der foreligger en aftale (traktat), indgået af medlemslandene.¹²

Vedrørende den juridiske bindende aftale, som indgår i traktaten, forstås at Danmark har overdraget landets selvbestemmelsesret inden for aftalte områder, som betegnes suverænitetssafgivelse.¹³ Jævnfør GL § 20, stk. 1, kan EU gennem en gensidig aftalt overenskomst med medlemslandene, træffe beslutninger og love, som medlemslandene er forpligtiget at følge og implementere. Forpligtelsen opstår gennem afgivet suverænitet til EU.

¹⁴

Iblandt traktater foreligger TEUF-traktaten (Den Europæiske Unions Funktionsområde), som har direkte virkning i Danmark. Traktaten vedrører en aftale omkring at fremme udviklingen af det indre marked, herunder fri bevægelighed af varer og tjenesteydelser på tværs af landegrænserne. Aftalen indebærer endvidere en fri etableringsret inden for EU. Vedrørende aftalen er der udstedt EU-retslige forskrifter, med formål omkring harmonisering af merværdiafgiften i medlemslandene.¹⁵

Forinden harmoniseringen af merværdiafgiftssatsen, udgjorde merværdiafgiften en forskellig sats i medlemslandene. Forskellige satser påvirkede den frie bevægelighed af varer og

¹² Hansen, Lone L & Werlauff, Erik ”Den juridiske metode – en introduktion”, 2 udgave, jurist og økonomiforbundetsforlag s. 48

¹³ <https://www.eu.dk/da/danmark-i-eu/eu-ret-i-danmark>

¹⁴ <https://www.ft.dk/da/dokumenter/bestil-publikationer/publikationer/ningrundlov/min-grundlov/kapitel-3/paragraf-20>

¹⁵ Hansen, Lone L & Werlauff, Erik ”Den juridiske metode – en introduktion”, 2 udgave, jurist og økonomiforbundetsforlag s. 58

tjenesteydelser, som blev begrænset mellem landegrænserne. Begrænsningen forårsagede at EU-kommissionen frembragte et forslag, med formål at sikre harmonisering af merværdiafgift i medlemslandene og dermed opretholde det indre fælles marked, samt dets funktion og eksistens.¹⁶ Forslaget blev indgået og vedtaget med betegnelsen EF-traktatens artikel 99. Harmoniseringen i merværdiafgiftssystemet, havde til formål at merværdiafgiften ikke optrådte som konkurrenceparameter mellem medlemslandene. Således forbrugere og producenter, ikke foretog alternative valg af varer og ydelser, med merværdiafgiftssatsen som begrundelse. Med henblik på at imødegå merværdiafgiften som konkurrenceparameter, blev medlemslandene underlagt ensartede bestemmelser, omkring hvilke varer og tjenesteydelser som henholdsvis udgjorde en momspligt eller momsfritagelse.

4.3 Implementering af momssystemdirektivet

Som medlem af EU, har Danmark pligt til at implementere EU's direktiver, enten ved lov eller udstede bekendtgørelse. Der kan i forvejen foreligge en lov, hvortil der er tilstrækkelig hjemmel til at skrive en bekendtgørelse. Direktiver er regelsæt (EU-lov) som er udstedt med hjemmel i EU-traktaten. Regelsættet er rettet mod alle medlemsstaterne i EU. Medlemslandene skal hver især sikre, at landene opfylder regelsættet og derfor har medlemslandene pligt til at implementere direktivet. Direktivet er rettet til pågældende medlemslande, men direktiverne skaber ikke ret og pligt, forinden staten har omsat direktivet til lov og først efter lov, skaber regelsættet (direktivet) en ret og pligt i pågældende lande.¹⁷ Medlemslandene bestemmer individuelt, hvordan og hvornår at direktivet implementeres og gennemføres, dog ofte inden for en periode på 2 - 3 år.¹⁸

Blandt direktiver der er implementeret i Danmark, indgår momssystemets direktiv (77/388/EØF), som i dansk lovgivning benævnes Momsloven (ML). Momsloven suppleres af momsbekendtgørelsen (moms - BEK) som har hjemmel i momsloven og fungerer som var bekendtgørelsen en lov. Momsbekendtgørelsen har til formål at udfylde og specificere momslovens regler. En bekendtgørelse er udstedt fra ministerium ved skattestyrelsen eller

¹⁶ Thygesen, Jette (2021) "Grundlæggende momsretlige principper i teori og praksis", 3. udgave, Djøf Forlag s. 13

¹⁷ Hansen, Lone L & Werlauff, Erik "Den juridiske metode – en introduktion", 2 udgave, jurist og økonomforbundets forlag s. 54

¹⁸ <https://www.eu.dk/da/danmark-i-eu/eu-ret-i-danmark/fra-eu-regler-til-dansk-lov>

erhvervsstyrelsen.¹⁹ Bekendtgørelser er bindende for virksomheder, myndigheder og borgere, og skaber ret og pligt, ligesom en lov.

Udover momssystemdirektivet, foreligger forordninger. Forordninger skal ikke implementeres i medlemslandenes lovgivning, da forordninger er direkte gældende lov for alle personer, myndigheder og virksomheder fra ikrafttrædelsesdatoen.²⁰

Forskelle ved direktivet og forordningen, er at direktiver vedrørende fælles mål, implementeres og gennemføres forskelligt i medlemslandene. Modsat forordningen som gennemføres ens i alle medlemslandene.²¹

Direktiverne kan være direkte anvendelige, såfremt direktiverne er udarbejdet præcist samt ubetinget og fristen for implementeringen i national lovgivning er udløbet.²² Hertil forstås at virksomheder har hjemmel til at anvende bestemmelserne i direktiverne, såfremt fortolkningen af direktivet ikke fremgår entydigt i momsloven. For at direktivet kan få direkte virkning, skal den relevante regel i direktivet være klar og entydig, således direktivet ikke misfortolkes og skaber valgmuligheder til fortolkning. Såfremt reglen i direktivet ikke er klar og entydig, kan direktivet ikke få direkte virkning. For at sikre harmonisering, er det ikke holdbart at hvert medlemsland fortolker direktivet på egen hånd. Derfor gælder reglen omkring præjudiciel forelæggelse af retsspørgsmål for EU-domstolen. Det betyder at virksomheder kan opnå en præjudiciel afgørelse fra EU-domstolen, vedrørende fortolkning af EU-retten. EU-domstolen afgør ikke sager, men tager stilling til fortolkningsspørgsmålet af direktivet og fortolkningen bestemmer retspraksis. En dom fra EU-domstolen har præmisser, præmisserne er begrundelsen for sagen. For at sagen får en præjudikatværdi skal sagens faktum, sammenholdes med loven. Bagvedliggende for præmisserne, foreligger dommerens opfattelse af gældende ret på området, det vil sige dommerens opfattelse af en bestemt lovregel.²³ Virksomheder kan ikke selv indstille et præjudiciel spørgsmål hos EU-domstolen og indstilles alene fra en national domstol. EU-domstolens afgørelse af det indstillede præjudiciel spørgsmål, lægges efterfølgende til grund for retssagens afgørelse ved højesteret.

En præjudiciel afgørelse, betyder at nationale domstole i forbindelse med en retssag, kan anmode EU-domstolen omkring et fortolkningsspørgsmål eller gyldigheden af direktivernes,

¹⁹ Hansen, Lone L & Werlauff, Erik ”Den juridiske metode – en introduktion”, 2 udgave, jurist og økonomforbundets forlag s. 52

²⁰ Hansen, Lone L & Werlauff, Erik ”Den juridiske metode – en introduktion”, 2 udgave, jurist og økonomforbundets forlag s. 57

²¹ <https://www.eu.dk/da/fakta-og-tal/sådan-lovgiver-eu/eus-love>

²² Thygesen, Jette (2021) ”Grundlæggende momsretlige principper i teori og praksis”, 3. udgave, Djøf Forlag s. 14FF

²³ Hansen, Lone L & Werlauff, Erik ”Den juridiske metode – en introduktion”, 2 udgave, jurist og økonomforbundets forlag s. 155

forordningernes eller anden EU-retsakt. Efterfølgende anmodningen, får nationale domstole et præjudicielt svar, til brug i den danske retssag. EU-domstolens fortolkning af problemstillingen, er bindende hos nationale domstole og bliver gældende ret. Det betyder at EU-domstolens afgørelse, efterfølgende lægges til grund i afgørelsen hos den nationale domstol.²⁴

Højesteret er Danmarks øverste domstol og behandler kendelser og domme, afsagt af landsretterne og Sø-handelsretten. Højesteret er ikke første instans, men fungerer som appeldomstol. Første instans er ofte byretten, som kan ankes til landsretten og herefter kan dommen indbringes til højesteret. Civilsager som er afgjort i landsretten som første instans, skyldes at sagen er henvist fra byretten til landsretten, som en principiel sag. Sager med principiel karakter, vedrører sager som har særligt samfundsmæssig interesse og sagens afgørelse kan få betydning ved senere afgørelser af samme karakter. Sager behandlet af landsretten som første instans, kan ankes frit til højesteret.²⁵ Den nationale domstol, har mulighed for at indstille en sag for EU-domstolen, med formål omkring en præjudiciel afgørelse, kan udfaldet enten udgøre en fordel eller ulempe for virksomheden.²⁶ Ulempen foreligger såfremt en præjudiciel afgørelse er modstridende, med indstillede forventning til sagens udfald.

4.4 Afgiftsområde

Momslovens kapitel 1, behandler afgiftsområdet i Danmark.

Det fremgår af ML § 1, stk. 1, at levering af erhvervsmæssige varer og ydelser er afgiftspligtige, når leveringstedet er i Danmark.

Afhandlingen behandler gældende ret, vedrørende moms på fast ejendom i Danmark.

²⁴ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DA/TXT/?uri=legisum:114552>

²⁵ Hansen, Lone L & Werlauff, Erik ”Den juridiske metode – en introduktion”, 2 udgave, jurist og økonomforbundets forlag s. 64

²⁶ Hansen, Lone L & Werlauff, Erik ”Den juridiske metode – en introduktion”, 2 udgave, jurist og økonomforbundets forlag s. 93

4.5 Afgiftspligtige personer

Momslovens kapitel 2, behandler afgiftspligtige personer.

Det fremgår af ML § 3, stk. 1, at afgiftspligtige personer defineres som værende enten juridiske eller fysiske personer, der driver selvstændig, økonomisk virksomhed.

For at der konstateres en afgiftspligtig person, skal der konstateres at gælde en *juridisk eller fysisk person*, som driver *selvstændig, økonomisk virksomhed*.

4.5.1 Juridisk eller fysisk person

En juridisk person, forstås som en selvstændig retslig enhed. En juridisk person er en selskabsretlig enhed, som et selskab, forening og fond, med samme rettigheder og forpligtelser som fysiske personer.²⁷ Det betyder at den selskabsretlige enhed, der driver virksomheden, betragtes som afgiftspligtig person og selskabsdeltagere betragtes ikke som afgiftspligtige personer.²⁸

Afgiftspligten er gældende inden for alle virksomhedsformer, som eksempelvis enkeltmandsfirmaer, interessentskaber, aktie- eller anpartsselskaber og foreninger.

Afgiftspligtige personer kan både være registrerede, - og ikke registrerede virksomheder. Ved ikke registrerede virksomheder, forstås virksomheder med moms fritaget leverancer jf. ML § 13 stk. 1, samt virksomheder der er fritaget for registreringspligt jf. ML § 47, stk. 1.²⁹

Jævnfør ML § 3, stk. 3, indgår bestemmelser omkring fællesregistrering. Såfremt flere personer er registreret under samme retslige enhed, anses personerne som én afgiftspligtig person. Tilsvarende såfremt én afgiftspligtig person driver flere virksomheder, anses virksomhederne som værende én afgiftspligtig person.

Bestemmelserne omkring afgiftspligtige personer, findes i momssystemdirektivets artikler 9-13. Momssystemdirektivets artikel 9, stk. 1, definerer en afgiftspligtig person som ”*enhver der selvstændigt og uanset stedet, udøver økonomisk virksomhed, uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed*”.

²⁷ Thygesen, Jette (2021) ”Grundlæggende momsretlige principper i teori og praksis”, 3. udgave, Djøf Forlag s. 35

²⁸ Domstolens dom (sjette afdeling) af 27. januar, 2000. Staatssecretaris van Financiën mod J.Heerma: Sag C-23/98, præmis 8

²⁹ Thygesen, Jette (2021) ”Grundlæggende momsretlige principper i teori og praksis”, 3. udgave, Djøf Forlag s. 36

4.5.2 Økonomisk virksomhed

Økonomisk virksomhed defineres jf. momssystemdirektivet artikel 9, stk. 1, som at vedrøre alle virksomhedsformer som producenter, handlende eller tjenesteydere.³⁰ Ved en økonomisk virksomhed, forstås udnyttelse af materielle samt immaterielle goder. Hensigten med udnyttelse af goder, vedrører forsøget omkring at opnå indtægt af varig karakter. Indtægter og overskud skal ikke nødvendigvis lykkes, indtægten skal blot tilstræbes og kan mislykkes.³¹ Det er uden betydning, hvorvidt virksomheden er vedvarende underskudsgivende.

En indtægt af varig karakter, kan være omfattet af indtjening i en defineret og afsluttende periode. Bestemmelsen er afgjort i en præjudiciel afgørelse jf. sag C-420/18, (IQ), vedrørende fortolkning af indtægt af varig karakter. Sagen vedrørte en opnået indtægt, ved en bestyrelsespost for en fireårig periode.³² Afgørelsen behandlede hvorvidt et bestyrelsesmedlem, ansås som en afgiftspligtig person, der udøvede selvstændig, økonomisk virksomhed.³³ IQ var medlem af en bestyrelse i en stiftelse, hvor virksomhedens formål var udbud af varige boliger til personer, som havde behov for det. Bestyrelsen bestod af mindst 5 medlemmer, som blev udpeget hvert 4 år. Et bestyrelsesmedlem kunne ikke indgå i en ansættelseskontrakt i stiftelsen. Bestyrelsesmedlemmet kunne alene afskediges ved forsømmelse for udførte opgaver.³⁴ Opgaverne for bestyrelsesmedlemmerne var ansvaret for ledelsesorganet og havde ikke pligt til at begrunde sine valg over for ledelsen, herunder ansættelse og afskedigelse. Bestyrelsesmedlemmerne fastsatte ledelsesorganets arbejdsvilkår og godkendte direktionens beslutninger og rådgav omkring dem. Bestyrelsesmedlemmerne deltog og i regnskabsafslutningen og ydermere kunne bestyrelsesmedlemmerne udpege og afskedige hinanden.³⁵ IO havde et bruttohonorar på 14.912 EUR årligt og blev behandlet som løn. Fra d. 1. januar 2013 blev IQ ikke anset som momspligtig for bestyrelsesarbejdet og blev afgjort i en godkendelsesafgørelse i 2006, som blev midlertidigt tilbagetrukket. Den 8. juli 2014, indgav IQ 782 EURO i momsangivelse for sit erhverv i bestyrelsen, som IQ betalte. IQ

³⁰ Council directive 2006/112/EC of 28 November 2006 “on the common system of value added tax”

³¹ Thygesen, Jette (2021) ”Grundlæggende momsretlige principper i teori og praksis”, 3. udgave, Djøf Forlag s. 40

³² Domstolens dom (anden afdeling) af 13. juni, 2019. IQ mod Inspecteur van de rijksbelastingdienst: Sag C-420/18, præmis 30

³³ Domstolens dom (anden afdeling) af 13. juni, 2019. IQ mod Inspecteur van de rijksbelastingdienst: Sag C-420/18, præmis 6

³⁴ Domstolens dom (anden afdeling) af 13. juni, 2019. IQ mod Inspecteur van de rijksbelastingdienst: Sag C-420/18, præmis 7

³⁵ Domstolens dom (anden afdeling) af 13. juni, 2019. IQ mod Inspecteur van de rijksbelastingdienst: Sag C-420/18, præmis 8

påklagede senere denne afgift, men blev afvist af skattemyndighederne.³⁶ IQ var erhvervsdrivende og ansås som afgiftspligtig person, der udøvede økonomisk virksomhed. Momssystemdirektivets artikel 10 definerer at økonomisk virksomhed kun udøves selvstændigt. Det betyder at lønmodtagere og andre personer ikke er omfattet af momsreglerne, såfremt lønmodtager er forpligtet i form af en arbejdskontrakt.³⁷

I sagen blev afgjort, hvorvidt bestyrelsen udøvede økonomisk virksomhed og dernæst hvorvidt virksomheden blev udøvet selvstændigt.³⁸ Afgørelsen besluttede at der forelå en økonomisk virksomhed, med bestyrelsesmedlemmer som blev udpeget i en periode på 4 år og skyldtes at det blev anset opnåelse honorar af varig karakter, samt at arbejdet blev udført mod vederlag.³⁹

Udover opnåelse af varig indtægt, kan en økonomisk virksomhed jf. momssystemdirektivets artikel 9 stk. 2 finde sted, såfremt virksomheden blot leverer lejlighedsvis økonomiske transaktioner.⁴⁰

Ved tolkning af økonomisk virksomhed og hvornår en fysisk eller juridisk person anses som erhvervsdrivende, er afgjort i den præjudicielle afgørelse jf. sag C-230/94 (Renate Enkler). I sagen afgøres hvorvidt Renate Enkler, anses som erhvervsdrivende.

Renate Enkler, udlejer en campingbil, som Renate erhvervede d. 28. september 1984, til 46.249 DM eksklusive moms. På momsangivelsen i år 1984, angav Renate Enkler 7.270 DM i indgående moms, selvom campingbilen udelukkende havde været anvendt til privat brug.

I 1985 var størstedelen af omsætningen, erhvervet fra ægtefællen. I 1986 var størstedelen af indtægten, erhvervet fra fremmed.⁴¹ Ægtefællen betalte 90 DM pr. dag, for leje. Campingbilen var privat forsikret, men ved udlejning, tegnede Renate en ansvarsforsikring for udlejningskøretøjer.⁴² I 1986 angav Renate, at campingbilen udelukkende skulle anvendes privat.

³⁶ Domstolens dom (anden afdeling) af 13. juni, 2019. IQ mod Inspecteur van de rijksbelastingdienst: Sag C-420/18, præmis 14-15

³⁷ Domstolens dom (anden afdeling) af 13. juni, 2019. IQ mod Inspecteur van de rijksbelastingdienst: Sag C-420/18, præmis 22

³⁸ Domstolens dom (anden afdeling) af 13. juni, 2019. IQ mod Inspecteur van de rijksbelastingdienst: Sag C-420/18, præmis 23

³⁹ 2 Domstolens dom (anden afdeling) af 13. juni, 2019. IQ mod Inspecteur van de rijksbelastingdienst: Sag C-420/18, præmis 27 og 30

⁴⁰ Thygesen, Jette (2021) ”Grundlæggende momsretlige principper i teori og praksis”, 3. udgave, Djøf Forlag s. 42

⁴¹ Domstolens dom (fjerde afdeling) af 26. september, 1996. Renate Enkler mod Finanzamt Homburg. Sag: C-230/94, præmis 7-10

⁴² Domstolens dom (fjerde afdeling) af 26. september, 1996. Renate Enkler mod Finanzamt Homburg. Sag: C-230/94, præmis 13

Jævnfør den præjudicielle afgørelse jf. sag C-230/94, er samtidig afgjort, hvornår der sker udnyttelse af et materielt gode ved udlejning. Der sker udnyttelse af et materielt gode, såfremt udlejning foretages med formål omkring at opnå indtægter af en vis varig karakter og udlejningen anses således som økonomisk virksomhed jf. momssystemdirektivet artikel 9 stk. 1. Såfremt godet udelukkende er anvendt til erhvervsmæssig, økonomisk udnyttelse, er faktoren alene tilstrækkelig vedrørende at ejeren anses at drive økonomisk virksomhed, med henblik på at tilvejebringe indtægter af varig karakter.

Omvendt, såfremt et gode anvendes til erhvervsmæssigt brug og privat brug, vurderes udnyttelsen af godet, omkring hvorvidt anvendelsen af godet sker med henblik på opnåelse af indtægter, der faktisk udgør en vis varig karakter, frem for lejlighedsvis indtægter.⁴³ Det er national ret som vurderer, hvorvidt udlejningen af materielt gode, anses med henblik på at opnå indtægter af varig karakter.

Afgiftspligtige personer som udfører lejlighedsvis transaktioner, i en kort og afgrænset periode, er behandlet i den præjudicielle afgørelse jf. sag C-62/12 (Galin Kostov). I sagen afgøres hvorvidt en person anses som momspligtig. Personen drev selvstændigt erhverv, som privat foged. Personen indgik en aftale med et selskab, som mandat, omkring at afgive bud på tre auktioner på bebyggede ejendomme. Aftalen vedrørte at personen var forpligtiget til at overdrage ejendomsretten på ejendommene til selskabet.⁴⁴ Selskabet stillede midler til rådighed for købene. Personen fik 25.500 euro i vederlag, for erhvervelsen af ejendommene. Vederlaget blev udbetalt ved indgåelsen af aftalen og vederlaget var aktuelt, selvom personen ikke vandt auktionen på ejendommene.⁴⁵ Personen der optrådte som mandat, blev opkrævet moms af det modtagne vederlag, men nægtede, da personen argumenterede for at tjenesteydelsen var udført lejlighedsvis.⁴⁶ I sagen blev afgjort, at en person som allerede er afgiftspligtig i forbindelse med virksomheden, som udover at betale moms for personens sædvanlige økonomiske virksomhed, tilsvarende er afgiftspligtig af alle andre økonomiske

⁴³ Domstolens dom (fjerde afdeling) af 26. september, 1996. Renate Enkler mod Finanzamt Homburg. Sag: C-230/94, præmis 21,22 og 26

⁴⁴ Domstolens dom (første afdeling) af 13. juni, 2013. Galin Kostov mod Direktor na Direktsia »Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto« – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite: Sag: C-62/12, præmis 13

⁴⁵ Domstolens dom (første afdeling) af 13. juni, 2013. Galin Kostov mod Direktor na Direktsia »Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto« – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite: Sag: C-62/12, præmis 15

⁴⁶ Domstolens dom (første afdeling) af 13. juni, 2013. Galin Kostov mod Direktor na Direktsia »Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto« – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite: Sag: C-62/12, præmis 20

transaktioner, som personen modtager en modydelse for jf. momssystemdirektivets artikel 9, stk. 1, 2 pkt. Momspligten gælder uagtet at andre økonomiske transaktioner, udøves lejlighedsvis.

Bestemmelsen omkring hvorvidt der foreligger økonomisk virksomhed, er ikke betinget af en ”kørende virksomhed” og alle virksomhedens faser fra opstart, drift og afvikling kan være omfattet af selvstændig, økonomisk virksomhed, som er afgiftspligtig. Forholdet er afgjort i den præjudicielle afgørelse jf. sag C-268/83 (Rompelman). Sagen vedrørte et ægtepar som erhvervede en fordring på en ejendomsret til to ejerlejligheder i en bygning, som fortsat var under opførelse.⁴⁷ Sideløbende med opførelsen, anmodede ægteparret omkring frivillig registrering i forbindelse med udlejning af fast ejendom og kunne dermed opnå fradragsret for moms vedrørende omkostninger til ratebetaling for byggeriet.⁴⁸ EU-domstolen godkendte anmodningen med begrundelsen at *”erhvervelsen af en fordring på en senere overdragelse af ejendomsretten til en del af en fast ejendom, der først skal opføres, med henblik på til sin tid at udleje denne, kan anses som en økonomisk virksomhed”*.⁴⁹ Det blev afgjort at ægteparret var berettiget til momsfradrag fra opstartsfasen.

4.5.3 Selvstændig virksomhed

Selvstændig virksomhed defineres jf. momssystemdirektivet artikel 10, som en økonomisk virksomhed, der drives af *selvstændige personer*. Derfor er lønmodtagere og andre personer, som indgår i en arbejdskontrakt eller andet retligt forhold vedrørende ansættelsesforhold med arbejds- og aflønningsvilkår, som forpligtiger over for en arbejdsgiver, ikke omfattet af bestemmelser i momsloven.

Hvorvidt der foreligger selvstændig virksomhed, afhænger af hvorvidt personen modtager løn eller er forpligtiget over for en arbejdsgiver, i form af en arbejdskontrakt. Fortolkningen af selvstændig virksomhed, er behandlet i den præjudicielle afgørelse jf. sag C-202/90, (Ayuntamiento de Sevilla). Sagen vedrørte hvorvidt en person, skulle anses som en ansat

⁴⁷ Domstolens dom (anden afdeling) af 14. februar, 1985. D.A Rompelman og E.A Rompelman-Van Deelen mod Minister van Financiën: Sag C-268/83, præmis 3

⁴⁸ Domstolens dom (anden afdeling) af 14. februar, 1985. D.A Rompelman og E.A Rompelman-Van Deelen mod Minister van Financiën: Sag C-268/83, præmis 4

⁴⁹ Domstolens dom (anden afdeling) af 14. februar, 1985. D.A Rompelman og E.A Rompelman-Van Deelen mod Minister van Financiën: Sag C-268/83, præmis 3

lønmodtager, eller en person som udøvede selvstændig virksomhed.⁵⁰ Sagen vurderede hvorvidt personen var bemyndiget til at afgiftsopkræve for kommunen.⁵¹ Personen blev anset at drive selvstændig virksomhed.⁵² Antagelsen skyldtes at personen selv skulle sørge for lokaler og personale, samt at personen modtog et vederlag for arbejdet.⁵³ Jævnfør momssystemdirektivets artikel 2, skal der afregnes moms ved transaktioner vedrørende levering af varer eller ydelser mod vederlag, såfremt transaktionerne foretages af en afgiftspligtig person jf. afsnit 4.5. Personen modtog ikke løn, samtidigt var personen ikke forpligtiget overfor kommunen ved en arbejdskontrakt og den økonomiske risiko påhvilede personen. Kommunen førte tilsyn angående opkrævede beløb og kunne tilmed gøres ansvarlige for selve opkrævningen, men forholdet blev ikke anset at være tilstrækkeligt for at statuere et ansættelsesforhold.⁵⁴

Modtages ingen løn og foreligger ingen forpligtelse over for en arbejdsgiver, vurderes efterfølgende et eventuelt retligt forhold, som kan skabe et arbejdsgiverforhold jf. momssystemdirektivets artikel 10. Hertil hvorvidt personen selv skal sørge for personale og materialer, til udøvelse af den pågældende virksomhed.⁵⁵ Videre vurderes hvem der bærer en økonomisk risiko, hvortil der handles i virksomhedens navn og dermed på virksomhedens ansvar, såfremt der skal konstateres en selvstændig, økonomisk virksomhed.

I den præjudicielle afgørelse jf. sag C-355/06 (J.A. van der Steen) er ligeledes bestemt, at en person ikke driver selvstændig, økonomisk virksomhed, såfremt der foreligger en ansættelseskontrakt. J.A. van der Steen var indtil d. 6. marts 1998, indehaver af en enkeltmandsvirksomhed, som leverede rengøringsydelser og der forelå udøvelse af selvstændig økonomisk virksomhed. J.A. van der Steen stiftede et anpartsselskab d. 6. marts 1998 og J.A. van der Steen var eneanpartshaver. Anpartsselskabet overtog alle aktiviteter fra enkeltmandsvirksomheden, hvorfor det nu var anpartsselskabet der drev selvstændig økonomisk virksomhed. J.A. van der Steen indgik en ansættelse som direktør i selskabet og var

⁵⁰ Domstolens dom (femte afdeling) af 25. juli, 1991. Ayuntamiento de Sevilla mod Recaudadores de Tributos de las Zonas primera y segunda: Sag C-202/90, præmis 8

⁵¹ Domstolens dom (femte afdeling) af 25. juli, 1991. Ayuntamiento de Sevilla mod Recaudadores de Tributos de las Zonas primera y segunda: Sag C-202/90, præmis 10

⁵² Domstolens dom (femte afdeling) af 25. juli, 1991. Ayuntamiento de Sevilla mod Recaudadores de Tributos de las Zonas primera y segunda: Sag C-202/90, præmis 16

⁵³ Domstolens dom (femte afdeling) af 25. juli, 1991. Ayuntamiento de Sevilla mod Recaudadores de Tributos de las Zonas primera y segunda: Sag C-202/90, præmis 11

⁵⁴ Domstolens dom (femte afdeling) af 25. juli, 1991. Ayuntamiento de Sevilla mod Recaudadores de Tributos de las Zonas primera y segunda: Sag C-202/90, præmis 13 & 14

⁵⁵ Thygesen, Jette (2021) "Grundlæggende momsretlige principper i teori og praksis", 3. udgave, Djøf Forlag s. 37

eneste ansat. Ansættelsen gav en fast månedlig indkomst og feriepenge. I lønnen foretog selskabet fradrag for indkomstskat og socialsikringsbidrag.⁵⁶ Der opstod tvivl omkring, hvorvidt J.A. van der Steen skulle anses at være i et arbejdsgiverforhold i selskabet. I afgørelsen blev J.A. van der Steen, ikke anset som selvstændig og skyldtes at der forelå et ansættelsesforhold.⁵⁷

I momssystemdirektivets artikel 10 fremgår ”at ved udtrykket *selvstændigt*, undtages fra beskatningen lønmodtagere og andre personer, for så vidt de er forpligtigede 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”.⁵⁸ Jævnfør sag C-355/06 (J.A. van der Steen), var rengøringskontrakterne indgået af selskabet. Endvidere handlede J.A. van der Steen ikke i eget navn, for egen regning eller på eget ansvar for udførte tjenesteydelser. Således påhvilede selskabet, de økonomiske risici.⁵⁹

I den præjudicielle afgørelse jf. sag C-420/18, (IQ), opstod tvivl, hvorvidt et medlem af bestyrelsen i en stiftelse, udøvede selvstændig, økonomisk virksomhed. Bestyrelsesposterne blev udpeget i en periode på 4 år. Bestyrelsesmedlemmet blev ikke anset som lønmodtager, det skyldtes at der ikke forelå et arbejdstager-arbejdsgiverforhold.⁶⁰

Domstolens tvivl omkring hvorvidt bestyrelsesmedlemmet var en selvstændig person, resulterede i følgende præjudicielle spørgsmål: ”*Udøver et medlem af bestyrelsen for en stiftelse, som med hensyn til arbejds- og aflønningsvilkår befinder sig i en underordnet stilling i forhold til denne bestyrelse, men som derudover ikke befinder sig i (en) underordnet stilling i forhold til bestyrelsen eller stiftelsen, selvstændigt økonomisk virksomhed som omhandlet i (momssystemdirektivets) artikel 9 og 10 (...)?*”.⁶¹

⁵⁶ Domstolens dom (anden afdeling) af 18. oktober, 2007. J.A. van der Steen mod Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi/kantoor Utrecht: Sag C-355/06 præmis 8-10

⁵⁷ Domstolens dom (anden afdeling) af 18. oktober, 2007. J.A. van der Steen mod Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi/kantoor Utrecht: Sag C-355/06 præmis 19

⁵⁸ Sjette direktivs artikel 10, stk. 1

⁵⁹ Domstolens dom (anden afdeling) af 18. oktober, 2007. J.A. van der Steen mod Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi/kantoor Utrecht: Sag C-355/06 præmis 22 & 23

⁶⁰ Domstolens dom (anden afdeling) af 13. juni, 2019. IQ mod Inspecteur van de rijksbelastingdienst: Sag C-420/18, præmis 33

⁶¹ Domstolens dom (anden afdeling) af 13. juni, 2019. IQ mod Inspecteur van de rijksbelastingdienst: Sag C-420/18, præmis 19

Domstolen fastholdt, at trods bestyrelsesmedlemmet alene havde en bestyrelsespost, kunne der alligevel foreligge udøvelse af selvstændig, økonomisk virksomhed, da medlemmerne blev udpeget for en periode på 4 år, som gav honorar af varig karakter jf. afsnit 4.5.2.

Dog fremgik at bestyrelsen ikke var forpligtiget over for arbejdsgiveren, som følge af en arbejdskontrakt eller ved andet retsligt forhold, hvorfor der ikke blev anset et arbejdsgiverforhold med hensyn til arbejds- og aflønningsvilkår.⁶² Videre undersøgte domstolen et eventuelt underordningsforhold vedrørende en beføjet ret, i forbindelse med udøvelse af virksomheden, hertil hvorvidt personen udøvede virksomhed i eget navn, for egen regning og for eget ansvar. Det blev afkræftet at medlemmerne i bestyrelsen, ikke individuelt kunne udøve beføjelser som bestyrelsen var tillagt. Medlemmerne handlede ydermere for samme bestyrelses regning og under bestyrelsens ansvar og bestyrelsesmedlemmerne handlede således ikke i eget navn, for egen regning eller på eget ansvar.⁶³ Samtidigt blev det fastslået, at den økonomiske risiko ikke påhvilede bestyrelsesmedlemmet, da medlemmet var berettiget til et fast honorar, uafhængigt af medlemmets mødedeltagelse eller medlemmets udførte arbejdstimer. Endvidere blev honoraret, skattemæssigt behandlet som løn. Såfremt der hos personen ikke foreligger økonomisk risiko, kan personen ikke anses at udøve selvstændigt, økonomisk virksomhed.⁶⁴ Således blev der ikke konstateret en selvstændig, økonomisk virksomhed jf. sag C-420/18 (IQ).

Fastlæggelse af selvstændig, økonomisk virksomhed, er ligeledes behandlet i en byretsdom jf. SKM2018.161.BR. Sagen omhandlede hvorvidt en person, som var freelancer skulle anses som lønmodtager eller selvstændig erhvervsdrivende, i forbindelse med udført arbejde som freelancer ved en virksomhed. Personen blev bekræftet at være lønmodtager med begrundelsen, at personen havde samme arbejdsopgaver som øvrige medarbejdere. Personen havde kun indtægter fra virksomheden og personen var underlagt virksomhedens retningslinjer, såsom instruktion og tilsyn. Aflønningen blev betalt månedligt med faste dagstakster og personen afholdt ikke selv driftsomkostninger. Personen blev ikke anset at udøve selvstændig, økonomisk virksomhed og således blev der ikke konstateret en afgiftspligtig person.

⁶² Domstolens dom (anden afdeling) af 13. juni, 2019. IQ mod Inspecteur van de rijksbelastingdienst: Sag C-420/18, præmis 34 & 35

⁶³ Domstolens dom (anden afdeling) af 13. juni, 2019. IQ mod Inspecteur van de rijksbelastingdienst: Sag C-420/18, præmis 40

⁶⁴ Domstolens dom (anden afdeling) af 13. juni, 2019. IQ mod Inspecteur van de rijksbelastingdienst: Sag C-420/18, præmis 43

4.6 Afgiftspligtige transaktioner

Momslovens kapitel 3 behandler afgiftspligtige transaktioner. Kapitlet er særlig relevant i forbindelse med afsnit 4.5, vedrørende afgiftspligtige personer. Afsnittet præciserer hvilke transaktioner af varer og tjenesteydelser, der betragtes som afgiftspligtige transaktioner.

Såfremt der kan konstateres en subjektiv momspligt (afgiftspligtig person) og en objektiv afgiftspligt (transaktion mod vederlag), opstår en afgiftspligtig transaktion.⁶⁵ Afgiftspligtige transaktioner, omfatter flere typer af transaktioner. Transaktioner som benævnes i momsretlige bestemmelser, indgår i momssystemets anvendelsesområde. Modsatrettet gælder, såfremt transaktioner ikke benævnes i momsretlige bestemmelser, indgår pågældende transaktioner ikke i momssystemets anvendelsesområde.

For at konstatere en afgiftspligtig transaktion, skal der ske levering af en vare eller en ydelse mod vederlag. Såfremt der konstateres en sammenhæng mellem vederlaget og den pågældende levering, opstår en afgiftspligtig transaktion jf. momssystemdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a og litra c. Sammenhængen kan konstateres i et retsforhold, vedrørende en gensidig udveksling mellem leverandøren og aftageren, hertil at aftageren betaler et vederlag til leverandøren. Vederlaget kan bestå af penge samt naturalier i form af byttehandler. En byttehandel består af to leverancer og momsgrundlaget i bytteforholdet, skal opgøres i penge og have en konkret værdi.⁶⁶ Vederlaget kan betales af tredjemand, som ikke forbruger varen og betalingen fra tredjemand betragtes i momsmæssig henseende som et vederlag. Således anses at være sket levering mod vederlag, trods modydelsen ikke betales af modtageren af leveringen.

Afgiftspligtige personer er forpligtigede til at betale afgift for leveringer i Danmark jf. ML § 4 stk. 1. Forpligtelsen indtræder i forbindelse med en afgiftspligtig transaktion, som ikke er momsfritaget jf. ML § 13 stk. 1.⁶⁷ Der anses at være sket levering, såfremt leveringen sker mod vederlag her i landet, foretaget af en afgiftspligtig person jf. ML § 4, stk. 1.

⁶⁵ Thygesen, Jette (2021), Grundlæggende momsretlige principper i teori og praksis, 3. udgave, s. 56

⁶⁶ Thygesen, Jette (2021), Grundlæggende momsretlige principper i teori og praksis, 3. udgave, s. 57FF

⁶⁷ Thygesen, Jette (2021), Grundlæggende momsretlige principper i teori og praksis, 3. udgave, s. 76

4.6.1 Levering af varer

Ved en vare forstås et materielt gode jf. ML § 4, stk. 1. Levering af materielt gode, kan vedrøre levering af byggegrund og nye bygninger, som er momspligtigt jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9 litra a og b.

”Ved ’levering af varer’, forstås en overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode” jf. momssystemdirektivets artikel 14, stk. 1. Der gælder ikke nødvendigvis en retlig overdragelse af ejendomsretten til et gode.

Råderetten af et materielt gode, er behandlet i den præjudicielle afgørelse jf. sag C-320/88 Safe (Shipping and Forwarding). Sagen omhandler Safe, som ifølge en aftale og mod betaling af en købesum, blev forpligtiget at overdrage en ubetinget ejendomsret til en ejendom, som ikke var behæftet med pantrettigheder eller andre tinglige rettigheder til modparten med navn Kats. Der forelå tvivl, omkring fortolkning af ”råderetten” over ejendommen.

Domstolen har afgjort at råderetten *”skal fortolkes således: at overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode må anses for ”levering af et gode”, selv om der ikke foreligger overdragelse af den retlige ejendomsret til godet”*.⁶⁸ Ved konkrete tilfælde skal national ret afgøre, hvorvidt der foreligger overdragelse af retten til som ejer at råde over et gode og under hensyn til faktiske omstændigheder. Levering af et gode, skal således ikke forbindes med overdragelse af en ejendomsret.”

Levering af et gode ”omfatter enhver form for overdragelse af et materielt gode, foretaget af en person, som bemyndiger en anden person til som ejer at råde over godet”.⁶⁹

Definitionen vedrørende levering af et gode, understøtter momssystemdirektivets formål omkring at sikre en ensartet definition. Formålet kan ikke efterleves og skyldes at transaktioner er underlagt forskellige betingelser og derfor skal national ret træffe afgørelse.

⁷⁰ Det er alene overdragelse af selve råderetten over et materielt gode, der er afgørende for, hvorvidt der foreligger en levering af en vare.

Varebegrebet omfatter endvidere overdragelse af en vare, leveret i henhold til en kontrakt omkring udlejning, inden for en konkret periode jf. ML § 4 stk. 3, 2 pkt. I forbindelse med leveringen, overdrages ejendomsretten til lejerens eller køberen.

⁶⁸ Domstolens dom (sjette afdeling) af 8. februar, 1990. Staatssecretaris van Financiën mod Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV: Sag: 320/88, præmis 9

⁶⁹ Domstolens dom (sjette afdeling) af 8. februar, 1990. Staatssecretaris van Financiën mod Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV: Sag: 320/88, præmis 7.

⁷⁰ Domstolens dom (sjette afdeling) af 8. februar, 1990. Staatssecretaris van Financiën mod Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV: Sag: 320/88, præmis 8.

4.6.2 Levering af ydelse

Ved en ydelse forstås enhver anden levering, ud over levering af varer jf. ML § 4, stk. 1, 3 pkt. Således konstateres levering af en ydelse, ved enhver transaktion som ikke omfatter levering af varer jf. momssystemdirektivets artikel 24, stk. 1.

Ydelsesbegrebet omfatter ejendomsydelser, hvori der indgår udlejning.⁷¹ Fortolkning af en ydelse, omfatter endvidere enhver transaktion, hvortil der opnås en fordel eller nytte for nogen.

4.7 Registreringspligtens omfang

Jævnfør afsnit 4.5 omkring afgiftspligtige personer, er det relevant at behandle registreringspligtens omfang som fremgår i momslovens kapitel 12. Reglerne vedrørende registreringspligtens omfang, findes i ML §§ 47 – 51a.

4.7.1 Almindelig registreringspligt

Jævnfør ML § 47, stk. 1 vedrører registreringspligten som udgangspunkt afgiftspligtige personer, som driver selvstændig økonomisk virksomhed, med levering af varer og ydelser som ikke er momsfrataget jf. ML § 13 stk. 1.

I forbindelse med opstart af en registreringspligtig virksomhed, skal virksomheden anmeldes og registreres hos statslige told- og skattemyndigheder. Registreringen foretages senest 8 dage forinden påbegyndelse af virksomheden jf. ML § 47, stk. 6. Tilsvarende skal eventuelle ændringer vedrørende en virksomheds registreringsforhold, anmeldes senest 8 dage efter at ændringerne er foretaget jf. ML § 47, stk. 7. Ændringer kan forekomme, såfremt virksomhedens aktiviteter ændrer karakter, fra at være momspligtige til momsfrataget. Anmeldelse af ny registrering, ændring i registrering samt afmeldelse af registrering, skal ske til Erhvervsstyrelsen.

Såfremt en afgiftspligtig person, driver flere virksomheder her i landet, registreres virksomhederne som udgangspunkt under ét og virksomhederne registreres som én

⁷¹ Thygesen, Jette (2021), Grundlæggende momsretlige principper i teori og praksis, 3. udgave, s. 62

afgiftspligtig person jf. ML § 47, stk. 3. Som følge af én registrering, skal der kun afregnes ét momsregnskab og virksomhederne kan internt udveksle varer og ydelser, uden afgiftsmæssige konsekvenser.

Der kan opnås tilladelse til at flere afgiftspligtige personer, fællesregistreres som én virksomhed jf. ML § 47, stk. 4. Fællesregistrering indebærer en solidarisk hæftelse i forhold til betaling af afgiften jf. ML § 46, stk. 7. Det er muligt at opnå tilladelse til fællesregistrering mellem virksomheder, som har flere ejere. Det er en betingelse, at den enkelte virksomhed udelukkende driver registreringspligtig virksomhed.

4.7.2 Fritagelse fra registreringspligt

Afgiftspligtige personer kan fritages fra den almindelige registreringspligt, som blev behandlet jf. afsnit 4.7.1.

Etablerede virksomheder i Danmark, kan fritages for registreringspligt, såfremt afgiftspligtige leverancer sammenlagt, ikke overstiger 50.000 kr. årligt jf. ML § 48, stk. 1. Bundgrænsen bliver fastsat ud fra omsætningen, gennem en vilkårlig 12 måneders periode.⁷² Overstiger afgiftspligtige leverancer 50.000 kr. årligt inden for en givet periode, indtræder registreringspligten på tidspunktet, når omsætningen overstiger bundgrænsen.

Den registreringspligtige person, er forpligtiget til at anmelde omfanget af registreringspligtige leverancer.

4.7.3 Frivillig registreringspligt

Virksomheder kan være beskæftiget med aktiviteter, som er momsfritaget efter ML § 13, stk.

1. En momsfritaget virksomhed, kan indgå frivillig registreringspligt og indtræde momslovens almindelige registreringspligt jf. afsnit 4.7.1. Det er muligt at indgå frivillig registrering, uanset om omsætningen er under bundgrænsen på 50.000 kr. årligt jf. ML § 49, stk. 1.

Frivillig registreringspligt kan være tiltænkt, såfremt virksomheden foretager levering til registrerede virksomheder, hvilke har fradragsret for modtagelse af varer og ydelser, leveret fra en registreret virksomhed. Foretages en frivillig registrering, skal registreringen minimum omfatte en periode på 2 kalenderår jf. ML § 49, stk. 2.

⁷² Dekov, Erik – Engsig, John – Opdateret af Juul, Mette – Gosvig, Lars M (2014) Moms, Energi, Lønsum – En lærebog om afgifter, s. 45

Såfremt virksomheden ikke har foretaget frivillig registrering, kan der ikke pålægges momsafgift på fakturaen jf. ML § 52 a, stk. 6.

4.7.4 Frivillig registreringspligt vedrørende udlejning

Virksomheder kan indgå frivillig registrering, i forbindelse med erhvervsmæssig udlejning af fast ejendom eller dele deraf jf. ML § 51, stk. 1. Registreringen opnås gennem tilladelse fra SKAT jf. ML § 51, stk. 1. Der kan ikke gives tilladelse vedrørende udlejning til boligformål. Registreringen gælder erhvervsmæssige lokaler, der udlejes eller forsøges udlejet.

Registreringen kan tilvælges, hvortil virksomheden kan få tilbagebetalt indgående moms, som virksomheden har betalt i forbindelse med køb, i relation til udlejningsejendommen jf. moms - BEK § 50, stk. 1. Såfremt byggeriet skal anvendes til udlejningsformål, er det en betingelse, for at virksomheden er berettigede til fradrag i opførselsfasen, at skatteforvaltningen godkender udlejers erklæring omkring anvendelse af byggeriet jf. moms - BEK § 50, stk. 2. Senest 6 måneder efter færdiggørelsestidspunktet for byggeriet, foretages en opgørelse af virksomhedens ret til fradrag, for at sikre virksomhedens berettigelse til fradrag, i overensstemmelse med bygningens anvendelse jf. moms-BEK § 50, stk. 3. Anvendes bygningen på senere tidspunkt, ikke til udlejning af erhvervsmæssigt formål, skal der foretages en regulering af virksomhedens foretagne fradrag jf. moms-BEK § 51, stk. 1. Hertil foreligger udlejer en pligt til at meddele skatteforvaltningen, såfremt anvendelsen af bygningen ændres jf. moms-BEK § 51, stk. 2.

Foretages frivillig registrering, konverteres momsfritagene transaktioner jf. ML § 13, stk. 1, til momspligtige transaktioner som er fradragsberettigede.

4.7.5 Frivillig registrering vedrørende fast ejendom

Der foreligger ejeren af fast ejendom, mulighed for frivillig registrering ved køb, opførsel eller ombygning af fast ejendom jf. ML § 51 stk. 1. Køb, opførsel eller ombygning af fast ejendom, er som udgangspunkt momsfritaget jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9.

Registreringen kan tilvælges, hvortil virksomheden kan få tilbagebetalt indgående afgift, som virksomheden har betalt i forbindelse med køb samt omkostninger vedrørende til-og ombygning jf. moms - BEK § 52, stk. 1. Momsregistreringen skal dokumenteres og bekræftes

af skatteforvaltningen, for at sikre at ejendommen skal anvendes af en virksomhed, som har et momspligtigt formål, jf. moms - BEK § 52, stk. 2.

Frivillig registrering giver ejerne af fast ejendom, mulighed for at fradrage omkostninger som er afholdt i forbindelse med køb, opførsel eller ombygning af fast ejendom jf. ML § 51, stk. 1. Frivillig registrering i forbindelse med til-, og ombygning af fast ejendom, er relevant, såfremt ejendommen ikke medfører momspligt i forbindelse med 25% og 50% reglen jf. 5.3

4.8 Udgående moms og indgående moms

Virksomheder der indgår i registreringspligtens omfang jf. afsnit 4.7, skal opgøre udgående-, og indgående moms jf. ML § 56, stk. 1. Udgående-, og indgående moms, betegnes også salgsmoms og købsmoms. Forskelle mellem udgående-, og indgående moms, udgør et momstilsvær. Momstilsværets udfald, kan resultere i en opkrævning til staten, eller en udbetaling til virksomheden. Såfremt indgående moms overstiger udgående moms i en momsperiode, får virksomheden godtgjort forskellen jf. ML § 56, stk. 1.

Satsen for udgående- og indgående moms er 25% af momsgrundlaget jf. ML § 33, stk. 1. Udgående moms forekommer og opgøres ved virksomhedens momspligtige leverancer jf. ML § 56, stk. 2. Indgående moms forekommer og opgøres ved virksomhedens indkøb, til brug for virksomhedens momspligtige leverancer jf. ML § 56, stk. 3. Indgående moms pålægges virksomhedens køb, som virksomheden efterfølgende kan fradrage, mod betingelse omkring køb til momspligtig virksomhed.

Omfanget af momspligtige leverancer, har betydning for om momstilsværet opgøres pr. måned, pr. kvartal eller pr. halvår jf. ML § 57, stk. 2-4. Såfremt virksomhedens momspligtige leverancer overstiger 50 mio. kr. årligt, skal virksomheden opgøre momstilsværet, månedsvis. Overstiger momspligtige leverancer 5 mio. kr. årligt, skal virksomheden opgøre momstilsværet, kvartalsvis. Udgør momspligtige leverancer mindre end 5 mio. kr. årligt, skal virksomheden opgøre momstilsværet, halvårligt jf. ML § 57 stk. 2-4.

4.9 Fast ejendom

Definitionen på fast ejendom, har betydning for hvorvidt der gælder levering af fast ejendom og udlejning af fast ejendom jf. ML § 13, stk. 1 nr. 8 og 9.

Den fællesretlige definition på fast ejendom, findes i momsforordningens artikel 13b. For at forstå fortolkningen af momsforordningens artikel 13b, inddrages præjudicielle afgørelser. Afgørelserne inddrages, for at fremhæve EU-domstolens kriterier for, hvornår der anses at gælde en fast ejendom.

4.9.1 Definition på fast ejendom

Momsforordningens artikel 13b, definerer fast ejendom. Momsforordningens artikel 13b nr. 282/2011, har haft virkning siden d. 1. januar 2017. Forinden forordningens ikrafttræden, blev fast ejendom defineret gennem national lovgivning. Momsforordningens fællesretlige betegnelse af fast ejendom, har til formål at sikre en ensartet definition på fast ejendom i medlemslandene og opretholde en harmonisering af momssystemet.⁷³

Momsforordningens definition af fast ejendom er bred. Der tages der udgangspunkt i EU-domstolens præjudicielle afgørelser. Afgørelserne vedrører fortolkning af definitionen på fast ejendom, som fremgår i momsforordningens artikel 13b.

Fortolkning af fast ejendom afgrænses fra løsøre. Afgrænsningen skyldes at der efter hovedreglen jf. ML § 4, stk. 1, foreligger momspligt på levering af varer og ydelser, som leveres mod vederlag. Modsat fast ejendom som efter hovedreglen er momsfritaget jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9.

4.9.2 Jord

En fast ejendom i Momsforordningens artikel 13b, litra a, har følgende ordlyd:

”fast ejendom anses i momsmæssig henseende, som et stykke jord der kan ejes eller besiddes. Jorden som kan ejes eller besiddes, skal være specifik og det har ingen betydning om der er tale om jord på eller under jordoverfladen”.

Fast ejendom udgør et jordareal, identificeret at værende bart og kan både være på jord eller under jordoverfladen.

⁷³ Juridisk vejledning, 2022-1. D.A.6.2.7.1.1 Lovgrundlag

I den præjudicielle afgørelse jf. sag C-428/02 (Fonden Marselisborg Lystbådehavn), defineres fast ejendom at kan indebære arealer eller overflader, dækket af vand. Sagen omhandler Fonden Marselisborg Lystbådehavn, som udlejer bådpladser på vand og liggepladser på land til vinteropbevaring i en ubestemt tidsperiode.⁷⁴ Lejes pladsen for et år, opkræves en årlig lejeafgift, samt depositum. Lejer tildeles en bestemt og identificeret plads, som er særskilt nummereret og det enkelte område markeres med hækpæle. Pladsen er indrettet efter bådens størrelse. I sagen fremgår, såfremt lejerne ikke benytter bådpladsen i mere end et døgn, bliver lejers bådplads stillet til disposition for andre gæster.⁷⁵ Lejer af liggepladser til bådopbevaring, får ret til at anvende et bestemt areal, hvor lejer får mulighed for at henstille båden i vinterperioder.⁷⁶

Det anføres i sagen, at lejer uanset egen benyttelse, har rådigheden over bådpladsen og fortsat har forrang til lejeudnyttelsen af det afgrænsede område for bådpladsen og kan ikke flyttes.⁷⁷ Liggepladser på landarealet, hvor jordarealet anvendes til henstilling af bådene, anses som fast ejendom.⁷⁸

Ydermere anføres i sagen, at indre farvande kan ejes og besiddes af personer. I sagen er det afgjort, at bådplads i et havnebassin er omfattet af definitionen på fast ejendom. I afgørelsen foreligger at indre farvande kan ejes og besiddes af personer og omfattes af definitionen på fast ejendom. Endvidere fremgår at ejer som følge af ejendomsretten af indre farvand, har mulighed for at overdrage et specifikt areal til tredjemand.⁷⁹

Hvorvidt der foreligger fast ejendom, har ligeledes været behandlet i den præjudicielle afgørelse jf. sag C-320/88 (Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV).⁸⁰ Jævnfør sag C-320/88 behandles et økonomisk aspekt, hertil om eje af et gode og være i besiddelse af et gode. Sagen er afgjort med udgangspunkt i momssystemdirektivets artikel 14, stk. 1, om overdragelse af retten til at råde over et materiale gode og skal forstås som ”levering af et gode”. Derfor

⁷⁴ Domstolens dom (tredje afdeling) af 3. marts, 2005. Fonden Marselisborg Lystbådehavn mod skatteministeriet: Sag C-428/02, præmis 8-9

⁷⁵ Domstolens dom (tredje afdeling) af 3. marts, 2005. Fonden Marselisborg Lystbådehavn mod skatteministeriet: Sag C-428/02, præmis 10

⁷⁶ Domstolens dom (tredje afdeling) af 3. marts, 2005. Fonden Marselisborg Lystbådehavn mod skatteministeriet: Sag C-428/02, præmis 14

⁷⁷ Domstolens dom (tredje afdeling) af 3. marts, 2005. Fonden Marselisborg Lystbådehavn mod skatteministeriet: Sag C-428/02, præmis 30

⁷⁸ Domstolens dom (tredje afdeling) af 3. marts, 2005. Fonden Marselisborg Lystbådehavn mod skatteministeriet: Sag C-428/02, præmis 33

⁷⁹ Domstolens dom (tredje afdeling) af 3. marts, 2005. Fonden Marselisborg Lystbådehavn mod skatteministeriet: Sag C-428/02, præmis 34-36

⁸⁰ Domstolens dom (sjette afdeling) af 8. februar, 1990. Staatssecretaris van Financiën mod Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV: Sag: 320/88, præmis 7 & 9.

gælder, at selvom ejendomsretten til det materielle gode ikke overdrages, men overdragelse af den økonomiske ejendomsret til godet, gælder ”levering af et gode” som er momspligtigt.

Fortolkningen jf. sag C-320/88 (Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV) har indskrænket definitionen på fast ejendom i momsforordningen. Fast ejendom er indskrænket til retten om at råde over et gode, som kan vælges overdraget til tredjemand. Derfor er ejendomsretten, ikke tilstrækkelig til at definere fast ejendom. Definitionen indebærer endvidere skovarealer, landbrugsjord, frugttræer og plantager, afgrøder og mineraler. Såfremt afgrøderne er høstet eller gruset er frigravet, ændres karakter fra fast ejendom til løsøre.⁸¹

4.9.3 Bygninger og bygningsværker

En fast ejendom i Momsforordningens artikel 13b, litra b, har følgende ordlyd:

”fast ejendom anses i momsmæssig henseende at være bygninger og bygningsværker som er fastgjort til jorden og som ikke let kan flyttes eller demonteres. Det har ingen betydning, om der er tale om fastgørelse på jordoverfladen eller under jordoverfladen”.

Bygninger som er fastgjort til jorden, kan ikke flyttes let eller demonteres, såfremt bygningerne er fastgjort ved hjælp af bindemiddel, cement, forankring, reb, kæder og bolte. Derfor kræver det en betydelig indsats eller betydelige omkostninger at demontere.⁸² Endvidere er det svært at flytte bygninger og bygningsværker, såfremt der også er sket tilslutning af el, vand og kloakering.

Hvorvidt der foreligger en fast ejendom, er afgjort i den præjudicielle afgørelse jf. sag C-532/11 (Susanne Leichenich). Sagen vedrørte bortforpagtning af en husbåd, opstandet på et stykke lejet vandareal og uden hensigt at blive flyttet. Husbåden havde forrang til lejepladsen. Husbåden var fastgjort ved hjælp af reb, kæder til bredden og ankre til havbunden. Husbåden havde ikke motor. Husbåden var tilsluttet med vand, elforsyning og havde egen adresse. Dog ville husbåden kunne flyttes på få timer. Afgørelsen fastslog, at der var tale om fast ejendom. Bygningsværker som ligeledes indgår i definitionen på fast ejendom, vedrører anlæg som veje, broer, lufthavne, havne, gasledninger, kloaknet, vindmøller mv.

⁸¹ Engers Pedersen, Søren (2021) ” Moms på fast ejendom”, 2 udgave, Karnov Group s. 11FF

⁸² Thygesen, Jette (2021), Grundlæggende momsretlige principper i teori og praksis, 3. udgave, s. 140F

Hvorvidt en bygning eller bygningsværk er mangelfuldt, er ikke afgørende for at indgå i definitionen på fast ejendom. Afgørende er hvorvidt bygningen eller bygningsværket er under opførsel og fastgjort til eller i jorden.⁸³ Campingvogne, skurvogne og telte er ikke omfattet af definitionen på fast ejendom, eftersom nævnte materielle goder ikke er fast forankret til jorden eller havbunden og kan let demonteres og flyttes.⁸⁴

4.9.4 Installationer

En fast ejendom i Momsforordningens artikel 13b, litra c, har følgende ordlyd:

”Fast ejendom anses i momsmæssig henseende at være alle elementer som er installeret i bygningen eller bygningsværker og som udgør en integrerende del deraf. Elementer som er installeret og integreret og som medvirker til at bygningen og bygningsværker er fuldstændigt. Modsat gælder at ethvert element, udstyr eller maskine som er løst monteret, ikke udgør en del af den faste ejendom”.

Integrerende dele af en bygning eller bygningsværk, vedrører installationer af døre, vinduer, tage, trapper og elevatorer. Integreringen vedrører elementer, som er installeret til at tjene bygningen eller bygningsværket.

Hvorvidt bygningen eller bygningsværket, kan opretholde formålet og funktionen, såfremt elementet bliver fjernet, er afgørende for om elementet bliver anset som en del af fast ejendom. Såfremt bygningen eller bygningsværket ikke kan opretholde formålet eller funktionen, anses elementet som en integreret del af bygningen. Løse genstande kan ligeledes udgøre dele af fast ejendom, såfremt løsøret udgør en integreret del af bygningen eller bygningsværket.⁸⁵

⁸³ Edlund, Hans Henrik. – Mehl, Rasmus (2019) ”Ejendomme 2 skatter og afgifter”, Karnov Group. s.164

⁸⁴ Engers Pedersen, Søren (2021) ”Moms på fast ejendom”, 2 udgave, Karnov Group s. 11FF

⁸⁵ Engers Pedersen, Søren (2021) ”Moms på fast ejendom”, 2 udgave, Karnov Group s. 13FF

4.9.5 Permanente installationer

En fast ejendom i Momsforordningens artikel 13b, litra d, har følgende ordlyd:

”Fast ejendom anses i momsmæssig henseende at være alle elementer, maskiner og udstyr som permanent er installeret i bygningen eller bygningsværket, som ikke kan afmonteres eller flyttes uden det forårsager skader eller ændringer på bygningen eller bygningsværket. Dermed overgår elementet fra værende løsøre til værende karakter af fast ejendom”.

Elementer som er løst monteret, kan ved tilfælde blive anset som integreret eller installeret i bygningen og udgøre en del af fast ejendom. Eksempelvis vedrørende udlejning, hvor formålet med udlejning, ikke kan opretholdes foruden løst monterede elementer. Jævnfør SKM2007.934.LSR anses udlejning af edb-lokale og edb-udstyr, at udgøre udlejning af fast ejendom. En permanent installation skal ikke fortolkes ordret og løst monteret løsøre, kan derfor udgøre en del af fast ejendom. Edb-lokalet og edb-udstyret anses at være en samlet ydelse og edb-udstyret udgør ikke en særskilt transaktion eller ydelse i forbindelse med udlejningen. Såfremt edb-udstyret afmonteres, kan bygningens formål og funktion ikke opretholdes og udstyret anses som fast ejendom.⁸⁶

4.9.6 Byggeri

Byggeri omfatter projektering og håndværksarbejde, som udføres på fast ejendom. Byggeriarbejde dækker endvidere byggeadministration, anlægsarbejde og byggemodning af grunde.⁸⁷

For at undgå konkurrenceforvridning, indtræder en momspligt for det arbejde, som virksomheden selv udfører på et byggeri. Momspligtens indtrædelse, skaber momsmæssig ligestilling mellem byggearbejderne, som enten udfører arbejdet for fremmede regning eller egen regning jf. afsnit 4.9.7 og 4.9.8. Sndringen mellem udført arbejde for *egen regning* eller for *fremmed regning*, har betydning for *hvem* der har ejendomsretten til byggeriet, på tidspunktet ved byggeriets påbegyndelse. Såfremt byggevirksomheden er ejer, betragtes

⁸⁶ Edlund, Hans Henrik. – Mehl, Rasmus (2019) ”Ejendomme 2 skatter og afgifter”, Karnov Group. s. 166

⁸⁷ Edlund, Hans Henrik. – Mehl, Rasmus (2019) ”Ejendomme 2 skatter og afgifter”, Karnov Group. s. 205

byggeriet for egen regning, modsat hvis bygherren (køber) er ejer, betragtes byggeriet som udført på fremmed regning.⁸⁸

Hvorvidt et selskab skal afregne moms, for opførsel af en bygning for egen-, eller fremmed regning, er behandlet jf. SKM.2011.648⁸⁹. Sagen vedrørte en indgået aftale mellem en byggevirksomhed og en kommende andelshaver. Aftalen mellem parterne, var at andelshaveren skulle overdrage brugsretten til andelsboligen, forinden påbegyndt støbning af fundamentet. Såfremt selskabet var forpligtigede til at afregne moms for egen regning, skulle støbningen være påbegyndt ved aftalens indgåelse. Påbegyndelsen fandt sted efter aftalens indgåelse. Selskabet skulle derfor ikke afregne moms, for egen regning ved opførelse af bygningerne.

Byggeri opført på egen regning, skal pålægges en pålægsmoms jf. afsnit 4.9.8. Sondringen mellem egen-, eller fremmed regning, er således væsentligt for en eventuel byggemoms.

4.9.7 Byggeri for fremmed regning

Byggeri for fremmed regning, er omfattet bestemmelsen jf. ML § 4 stk. 1. Bestemmelsen vedrører momspligt (byggemoms), såfremt der foreligger leverance mod vederlag. Bygevirksomheden som leverandør, skal betale moms af vederlaget for byggeriet, betalt af kunden. Momsgrundlaget i forbindelse med byggeriet, kan vedrøre omkostninger til materialer, arbejdsydelser, fortjeneste mv.

I forbindelse med momspligt, opstår samtidigt fradragsret hos byggevirksomheden. Fradragsretten vedrører fradrag for omkostninger, i forbindelse med indkøb til byggeri. Fradragsretten er gældende, uanset om byggeleverancen giver fortjeneste eller tab.⁹⁰

4.9.8 Byggeri for egen regning

En virksomhed skal afregne moms, såfremt byggeri opføres for egen regning. Hertil forstås byggeri, opført gennem eget arbejde og dermed på egen regning og med hensigt på udlejning eller salg af fast ejendom jf. ML § 6, stk. 1. Momspligten indtræder uagtet om virksomheden ejer eller lejer grunden, hvorpå byggeriet opføres, ombygges - eller moderniseres.

⁸⁸ Engers Pedersen, Søren (2021) ”Moms på fast ejendom”, 2 udgave, Karnov Group s. 56

⁹⁰ Engers Pedersen, Søren (2021) ”Moms på fast ejendom”, 2 udgave, Karnov Group s. 55

Momspligt for eget udført arbejde, betegnes pålægsmoms. Pålægsmomsen er implementeret i ML §§ 6 og 7 fra momssystemsdirektivets artikel 18 om varer og artikel 26 om ydelser.

Momslovens §§ 6 stk. 1 og 7 stk. 1, vedrører afgiftspligtige personer eller deres ansatte, som opfører byggeri for egen regning. Momslovens § 6 stk. 1, vedrører opførsel med henblik på salg og udlejning. Bestemmelsen jf. ML § 6, stk. 1, gælder uagtet om byggeriet sker på virksomhedens grund eller på lejet grund. Bestemmelsen vedrører opførelse, ombygnings- eller moderniseringsarbejde, på egne bygninger eller lejede bygninger, til brug for virksomheden selv.

Byggeri for egen regning, indgår ikke i bestemmelserne jf. ML § 4, stk. 1 vedrørende momspligtige leverance. Det skyldes at der ikke sker egentlig levering mod vederlag.

Arbejdet og materialerne betragtes som momspligtig leverance, foretaget fra virksomheden og til virksomheden selv. Pålægsmomsen indtræder i forbindelse med leverancen, der betragtes som udgående moms for egen leverance. Pålægsmomsen opgøres til normalværdien jf. ML § 28, stk. 3, 1 pkt. og 2 pkt.

Udføres vedligeholdelses - og reparationsarbejde for egen regning, med en værdi som overstiger 100.000 kr., sidestilles arbejdet med ombygning-, og moderniseringsarbejde. Passeres grænsen, bliver virksomheden pålagt en pålægsmoms for arbejdet.

Momslovens § 7, stk. 1 vedrører byggeri for egen regning, opført til virksomhedens brug. Hvorvidt byggeriet sker med henblik på salg, udlejning eller til virksomhedens brug, er uden betydning vedrørende betingelser omkring pålægsmoms. Byggeri for egen regning, opført til virksomhedens brug jf. ML § 7, stk. 1, er underlagt samme betingelser som byggeri for egen regning, opført til salg og udlejning jf. ML § 6, stk. 1.

4.9.8.1 Byggeri for egen regning, til privat brug hos indehaver

Byggeri for egen regning, udført til privat brug hos indehaver, kan blive omfattet af pålægsmoms jf. ML § 6, stk. 1. Pålægsmomsen indtræder såfremt pågældende byggearbejde, foretages som led i næringssalg eller erhvervsmæssig udlejning. Opgørelsen tager afsæt i udførte arbejde og anvendte materialer jf. ML § 6, stk. 2.

Byggeri til privat brug hos indehaver, pålægges ikke pålægsmomse, såfremt byggeriet ikke sker med forhold om erhvervsmæssig brug. Således indtræder ikke moms, ved udlejning til boligformål, modsat udlejning til erhvervsmæssig brug.

Bestemmelser vedrørende pålægsmoms, blev vedtaget i 2002 ved lovvedtagelsen ”lov om ændring af ligningsloven og momsloven LFF 2002-12-10 nr. 81.” Vedtagelsen vedrørte eget udført arbejde, samt på byggeri til privat brug.

Vedtagelsen skulle sikre momsfrihed hos håndværkere, som udfører arbejde på egen ejendom, til privat brug og sideløbende driver momspligtig virksomhed i samme erhverv. Forinden vedtagelsen, skulle bygningshåndværkere i modsætning til andre erhvervsdrivende, afregne moms af udført arbejde på eget byggeri, til privat brug. Momspligten var gældende, uagtet om arbejdet vedrørte opførelse, moderniserings, eller ombygningsarbejde. Momsgrundlaget hos bygningshåndværkere, blev opgjort til salgsprisen på byggeriet og udgjorde salgsprisen på materialer og værdien af egen arbejdsydelse. Salgsprisen udgør en pris på arbejdet, udført af tredjemand, som uafhængige parter.

Vedtagelsen af LFF 2002-12-10 nr. 81 har medført, at afgiftspligtige håndværkere som driver selvstændig økonomisk virksomhed jf. afsnit 4.5.3, ikke er omfattet af bestemmelser omkring pålægsmoms. Håndværkere kan bygge eget hus eller sommerhus til privat brug, foruden at blive pålagt en pålægsmoms for værdien af eget udført arbejde.

Lovændringen medfører endvidere, at der kun skal afregnes moms af indkøbs- eller fremstillingsprisen for materialerne, som ejeren udtager til privat brug fra virksomheden. Forinden lovændringen, udgjorde momsgrundlaget salgsprisen, opgjort fra en fiktiv avance. Lovindførelsen betyder at håndværkere som driver momspligtig virksomhed, ligestilles med andre erhvervsgrupper, som udfører eget arbejde til privat brug. En håndværker som er lønmodtager, opkræves ikke moms, for eget udført arbejde på egen ejendom.⁹¹

⁹¹ LFV 2002-12-10 nr. 81 forslag til lov om ændring af ligningsloven og momsloven § 2.

5 Salg af fast ejendom

Foreligger en afgiftspligtig person jf. afsnit 4.5, som foretager afgiftspligtige transaktioner jf. afsnit 4.6, skal der som hovedregel, pålægges momsafgift på levering af varer og ydelser jf. ML § 4, stk. 1.

Jævnfør ML § 13, stk. 1, nr. 9, med henvisning til momssystemdirektivets artikel 135 stk. 1, litra j og litra k, er levering af fast ejendom som hovedregel momsfritaget. Momsloven indeholder undtagelser til hovedreglen og levering af ”nye ejendomme, ejendomme med tilhørende jord og byggegrunde” er momspligtigt jf. ML § 13, stk. 9, litra a og b. Derfor er det væsentligt at definere nye bygninger med og uden tilhørende jord samt byggegrunde.⁹²

5.1 Momspligt på nye bygninger og byggegrunde

Den 1. januar 2011 blev der vedtaget en ny lov, lov nr. 520 d. 12. juni 2009 (L 2009-06-12 nr. 520). Lovvedtagelsen har medført hjemmel til momspligt ved levering af fast ejendom. Loven sikrer at, der bliver afregnet moms af den fortjeneste og værdiskabelse, som opstår hos byggevirksomhederne jf. afsnit 4.1.⁹³

Forinden lovvedtagelsen, var samtlige leveringer af fast ejendom momsfritaget. Indførelse af momssystemdirektivet fra 2006/112/EF med ikrafttrædelse d. 1. januar 2007, medførte at medlemslande, fortsat havde hjemmel til momsfritagelse af enkelte transaktioner jf. momssystemdirektivet, bilag 10, del B. Momsfritagelsen i momssystemdirektivet omfattede levering af byggegrunde, bygninger eller dele af bygninger, med tilhørende jord og forinden der var sket første indflytning i bygningerne. Pågældende hjemmel var modstridende med det fællesretlige momssystemdirektivs formål, omkring at sikre ensartethed og momsneutralitet. Danmark opretholdt indtil d. 1. januar 2011 momsfritagelse for pågældende transaktioner jf. momssystemdirektivets artikel 12. Efter indførelsen af momspligt på pågældende transaktioner jf. momssystemdirektivets artikel 12, kan momsfritagelsen ikke genindføres i momsloven.

⁹² Edlund, Hans Henrik. – Mehl, Rasmus (2019) ”Ejendomme 2 skatter og afgifter”, Karnov Group. s. 162

Momspligtige transaktioner jf. momssystemsdirektivets artikel 12 stk. 1, litra a og b, er følgende:

- *"Levering af bygning eller dele af bygning med tilhørende jord inden første indflytning"*.
- *"Levering af byggegrund"*.

Den 1. januar 2011, blev dansk lovgivning harmoniseret med momssystemsdirektivets artikel 12, med virkning jf. ML § 13, stk. 1. nr. 9, litra a og b.

Momspligtige transaktioner jf. ML § 13 stk. 1, nr. 9 litra a og b, er følgende:

- *"Levering af ny bygning eller ny bygning med tilhørende jord"*
- *"Levering af byggegrund, uanset om grunden er byggemodnet, og særskilt levering af bebygget grund"*

5.2 Levering af bygning

Levering af nye bygninger er momspligtigt jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra a. Momspligten omfatter opførelse af driftsbygninger, domicilejendomme, lagerbygninger og opførelse af privatboliger og ejerlejligheder. Endvidere foreligger momspligt ved levering af nyopførte bygninger med og uden tilhørende jord.

Jævnfør moms - BEK § 53, stk. 1, defineres nyopførte bygninger, som bygninger eller dele af bygninger med en grundfast konstruktion, som er færdiggjort med formål til levering. Endvidere foreligger momspligt ved levering af bygninger, hvorpå der er udført væsentligt til-, og ombygningsarbejde jf. moms - BEK § 54, stk. 1

5.3 Til-, og ombygningsarbejde i væsentligt omfang

Momssystemsdirektivet artikel 12, stk. 2, henviser til national ret, hvor der foreligger mulighed for at fastlægge kriteriet for til-, og ombygningsarbejde på fast ejendom.⁹⁴

En gammel bygning, hvorpå der er udført væsentlig til-, og ombygningsarbejde, anses som nyopført bygning der er momspligtig ved levering jf. ML § 13, stk. 1 nr. 9, litra a.

⁹⁴ Domstolens dom (anden afdeling) af 16. november, 2017. Kozuba Premium Selection sp. z o.o mod Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie: Sag C-308/16, præmis 45.

En væsentlig til-, og ombygning på en bygning, konstateres at være udført, såfremt værdien af til-, og ombygningen, overstiger mere end 25% end seneste offentlige ejendomsvurdering jf. moms - BEK § 54, stk. 2. Den seneste offentlige ejendomsvurdering skal være fastsat, forinden påbegyndelsen af til-, og ombygningen.

Overstiger salgsprisen den seneste offentlige ejendomsvurdering med tillæg af værdien for udført til-, og ombygning, kan sælger anvende salgsprisen som beregningsgrundlag for 25% reglen. Såfremt værdien af omkostninger ved til-, og ombygningen, ikke opgøres at udgøre 25% salgsprisen eller ejendomsværdien, kan bygningen leveres momsfrit.⁹⁵ 25% reglen gælder levering af bygninger, med tilhørende jord.

Foretages i stedet til-, og ombygning af bygninger uden tilhørende jord, anses udførelsen som væsentlig, såfremt omkostningerne overstiger mere end 50% af seneste offentlige ejendomsvurdering. Tilhørende jord er defineret jf. afsnit 4.9.3.⁹⁶ Hvorvidt omkostningerne overstiger mere end 50%, sammenlignes med værdien forinden til-, og ombygningen, med tillæg for ombygningsomkostninger.

Sælger kan tilsvarende anvende salgsprisen, som beregningsgrundlag for 50% reglen, såfremt salgsprisen overstiger den seneste offentlige ejendomsvurdering, med tillæg for værdien af udført til-, og ombygningsarbejde.

Foretages leveringen til en uafhængig tredjepart, kan salgsprisen ikke anvendes som beregningsgrundlag, hverken vedrørende 25% reglen eller 50% reglen.

Såfremt til-, og ombygningsværdien er mindre end 25% eller 50% i forhold til seneste offentlige ejendomsvurdering, anses ikke at være udført væsentlig til-, og ombygning og bygningen forbliver gammel af karakter og konverteres ikke til ny bygning.

Hvorvidt der er foretaget væsentligt til-, og ombygning på en bygning, sondres hvorvidt arbejdet vedrører til-, ombygning og forbedringsarbejde eller almindelig vedligeholdelse og reparation af bygningen. Sondringen skyldes at væsentlig til-, ombygning og forbedringsarbejde, betegnes moderniseringsarbejde. Sondringen har betydning for, hvorvidt en bygning skal konverteres som nyopført bygning. Derfor foretages en konkret vurdering omkring omkostningerne anvendelse.

Til-, og ombygningsarbejde anses som udført, såfremt der sker udvidelse, ændring eller tilbygning af en eksisterende bygning eller såfremt bygningen ændrer anvendelse.⁹⁷

⁹⁵ Edlund, Hans Henrik. – Mehl, Rasmus (2019) ”Ejendomme 2 skatter og afgifter”, Karnov Group. s. 185

⁹⁶ Engers Pedersen, Søren (2021) ”Moms på fast ejendom”, 2 udgave, Karnov Group s. 40FF

⁹⁷ Juridiske vejledning 2022-1, D.A.5.9.4.2, Levering af bygninger, der er til – og ombygget.

Værdiskabelsen af udført til-, og ombygning, opgøres som omkostningerne der er afholdt til istandsættelse af bygningen, eksklusive moms. Omkostninger afholdt i opstartsfasen til forudgående undersøgelser, arkitekt, rådgiver og ingeniørarbejde mv., skal ikke indgå i omkostningsopgørelsen for udført til-, og ombygningsarbejde. Det er kun omkostninger, der aktivt forbedrer eller fysisk ændre en ejendom, som skal indgå i omkostningsopgørelsen. Omkostningsopgørelse af udført til-, og ombygningsarbejde er behandlet jf. SKM.2015.153.SR. Jævnfør SKM.2015.153.SR er afgjort, hvilke forudgående omkostninger, som skal indgå i opgørelsen vedrørende værdien for væsentligt til-/ombygningsarbejde.

Opgørelsen vedrørte en ejendom, som blev udviklet og ombygget til boliger. Ejendommen skulle anvendes til enten udlejning eller salg. Hvorvidt sælger ønskede at sælge, afhang af den faktiske opnåede salgspris. Såfremt højeste bud, medførte at ombygningen kunne anses som væsentligt arbejde på ejendommen, overvejede sælger at udleje ejendommen. Det blev afgjort at ydelser fra arkitekter, ingeniører og andre rådgivere som advokater, momsrådgiver, ikke skulle indgå i værdien af til-, og ombygningsarbejdet.

Endvidere har højesteret jf. SKM.2003.123.HR anerkendt at forudgående ydelser, ikke anses som påbegyndelse af til-, og ombygningsarbejde, da forudgående ydelser ikke aktivt ændrer den faste ejendom og skal ikke indgå i omkostningsopgørelsen.

Jævnfør moms - BEK § 54, stk. 2, opgøres værdien af udført til-, og ombygning ved en samlet sum af virksomhedens eget udførte arbejde og anvendte materialer. Værdien af eget udført arbejde, fastsættes til normalværdien. Håndværkerarbejde udført af andre leverandører, skal samtidigt indgå opgørelsen. Værdien af udført håndværkerarbejder, fastsættes til købsprisen, eksklusive moms. Landsskatteretten har bekræftet at nedrivningsomkostninger, skal indgå i omkostningsopgørelsen jf. SKM2018.237.LSR. I sagen jf. SKM2018.237.LSR, blev afgjort hvilke forudgående omkostninger, som skal indgå i opgørelsen, af værdien for væsentligt til-, og ombygningsarbejde. Sagen vedrørte en ejendom som skulle ombygges til 114 lejligheder og dernæst udlejes eller sælges. Ejendommen havde været benyttet til erhvervsmæssig udlejning, hvorpå der tidligere var udført til-, og ombygning. I arbejdet var der involveret arkitekt-, ingeniør-, entreprenørfirma og andre rådgivere. Nedrivningen af indmad i bygningen, blev påbegyndt forinden ombygningen. Det blev afgjort, at omkostningerne til nedrivningen forinden påbegyndelsen af ombygningen, skulle medregnes i værdien for til-, og ombygning af bygningen. Hverken arkitektundersøgelser, projektering eller nedrivningsarbejder, udført før en overdragelse, blev ikke anset som påbegyndelse af ombygningsprojekter. Omkostninger som er afholdt forinden en overdragelse, skal derfor ikke altid indgå i værdien for til-, og ombygning.

Det var kun byggearbejde, med karakter som genopbygning vedrørende opførelse, tilbygning, udvidelse, ændring og ombygning af en bygning, som skulle indgå i værdien for til-, og ombygning af en bygning. Hertil blev nedrivningsarbejde anset som aktivt at ændre ejendommen og indgik til-, og ombygningsopgørelsen.

Beregningsgrundlaget kan ikke nedskrives med årene jf. SKM.2016.86.SR.

Det er afgjort at omkostninger som er afholdt i en periode inden 5 år forinden salgstidspunktet, skal indgå opgørelsen for værdien af til-, og ombygningsarbejde jf. SKM.2017.32.SR. Omkostninger afholdt senere end 5 år fra salgstidspunktet, skal ikke indgå opgørelsen. Det skaber en parallel med 5-årsreglen, behandlet i afsnit 5.6.

Jævnfør SKM.2017.32.SR er endvidere afgjort at omkostninger til beregning af væsentlighedskriteriet, kan afholdes over en periode. Sagen vedrørte en ejendom som blev erhvervet i 2009 og var indtil 2015 udlejet. Udlejer var frivillig momsregistreret, vedrørende udlejning af fast ejendom.

Der var udført væsentlige ændringer på ejendommen. En efterfølgende udlejning fra 2015, var ikke muligt og et salg ville ikke medføre en tilfredsstillende salgspris. Ejeren ville derfor inddele ejendommen i fire ejerlejligheder til beboelse og derefter sælge lejlighederne.

Ejeren ville sikre, at tidligere afholdte omkostninger til væsentlig ombygning, ikke skulle indgå i opgørelsen for væsentligt til-, og ombygningen af hensyn til 25% reglen, som ellers ville medføre et momspligtigt salg. I den juridiske vejledning D.A.5.9.4.2, fremgår at ombygningsarbejder kan forekomme etapevis. De samlede omkostninger til ombygningen over en periode, skal vurderes samlet vedrørende væsentlighedskriteriet i forhold 25% og 50 % reglen. Omkostninger til beregning af væsentlighedskriteriet, skal være i overensstemmelse med 5 års reglen og skyldes at omkostninger som er afholdt, for mere end 5 år siden, ikke skal medregnes i væsentlighedskriteriet.

Overstiger byggeriet 25% eller 50% grænsen, bliver leverancen af bygninger momspligtigt og virksomheden kan frivilligt momsregistreres, med formål omkring fradragsberettigelse for afholdte omkostninger. Overstiger byggeriet ikke grænserne, kan sælger ophæve momsregistreringen og tilbagebetale fradragne moms, vedrørende omkostninger anvendt ved til-, og ombygningsarbejdet.

5.4 Første indflytning

Jævnfør moms - BEK § 53, stk. 2 og moms - BEK § 54, stk. 1, konstateres en nyopført bygning, forinden der er sket første indflytning.

Medlemslandene har ikke hjemmel til at definere ”første indflytning” jf. momssystemsdirektivets artikel 12, stk. 1, litra a. Hjemlen eksisterer ikke, med formål at sikre at national lovgivning, ikke oplever momsomgåelse med formål omkring momsfrigatelse, ved levering af fast ejendom efter første indflytning.⁹⁸

Foruden definitioner i momssystemsdirektivet og foruden henvisning til national ret, skal EU-domstolen fastsætte en ensartet fortolkning af første indflytning og sikre formålet omkring momsneutralitet i medlemslandene.

”Første indflytning” har betydning for, hvornår der kan foretages momsfrigatet levering af fast ejendom jf. momssystemsdirektivets artikel 135, stk. 1 litra j. Fortolkning af ”første indflytning” skal præciseres og sikre at momssystemsdirektivets princip ikke oplever undtagelser. Princippet påhviler momspligt ved samtlige leveringer af goder og tjenesteydelser, som udføres mod vederlag af afgiftspligtige personer jf. momssystemsdirektivet artikel 2, stk. 1 litra a.⁹⁹

Jævnfør moms - BEK § 53, stk. 2 og moms - BEK § 54, stk.1, foreligger momspligt ved levering af nye bygninger, forinden der er sket første indflytning. Forinden der er sket første indflytning, foreligger varig momspligt og alle leveringer af samme bygning kan blive momspligtige, såfremt der ikke er sket første indflytning.¹⁰⁰

Der konstateres første indflytning, i forbindelse med en afgiftspligtig transaktion, hvor der sker overdragelse af brugsretten til bygningen jf. afsnit 4.6 Bygningen anses som ibrugtaget, såfremt bygningens formål, bliver anvendt af ejer eller lejer.¹⁰¹ Bygningens formål fremgår i byggelovgivningen, hvorigennem der er givet tilladelse til formålet.¹⁰²

Således gælder momspligt på prøvehuse og udstillingshuse, såfremt bygningerne ikke er taget i brug, til faktiske formål. Det gælder eksempelvis såfremt prøvehusene og udstillingshusene

⁹⁸ Domstolens dom (anden afdeling) af 16. november, 2017. Kozuba Premium Selection sp. z o.o mod Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie: Sag C-308/16, præmis 45.

⁹⁹ Domstolens dom (anden afdeling) af 16. november, 2017. Kozuba Premium Selection sp. z o.o mod Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie: Sag C-308/16, præmis 36-40.

¹⁰⁰ Edlund, Hans Henrik. – Mehl, Rasmus (2019) ” Ejendomme 2 skatter og afgifter”, Karnov Group. s. 182F

¹⁰¹ Domstolens dom (anden afdeling) af 16. november, 2017. Kozuba Premium Selection sp. z o.o mod Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie: Sag C-308/16, præmis 41

¹⁰² Domstolens dom (anden afdeling) af 16. november, 2017. Kozuba Premium Selection sp. z o.o mod Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie: Sag C-308/16, præmis 20 & 34.

anvendes til formål, som at tjene til bolig, eller til opførsel med henblik på salg jf. SMK2014.582.SR. Bygninger kan ejes af flere personer, forinden bygningen anses at være taget i brug. Bygningen er ny, indtil der sker faktisk ibrugtagning.

5.5 Færdiggørelsestidspunkt for bygning

Jævnfør moms - BEK § 53, stk. 2 og moms - BEK § 54, stk. 1, konstateres en nyopført bygning, såfremt leveringen sker inden første fem år fra færdiggørelsestidspunktet, selvom der er sket første indflytning.

Færdiggørelsestidspunktet for en bygning, foreligger såfremt byggeriet definitivt kan anvendes til hensigten med byggeriet. Hvornår en bygning definitivt er klar til brug, er ikke fastlagt ved lovgivning. Tidspunktet for færdiggørelse, beror på en konkret vurdering. Færdiggørelsestidspunktet har ingen sammenhæng med hvorvidt bygningen er taget i brug, samt hvorvidt der er sket første indflytning.¹⁰³

5.6 5 års reglen

5 års reglen, vedrører en begrænsning til bestemmelsen omkring momsfritagelse af fast ejendom jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9 litra a. Begrænsningen vedrører nyopførte bygninger, der som hovedregel efter første indflytning er momsfritaget ved levering jf. moms - BEK § 53 stk. 2 og moms - BEK § 54 stk. 1.

Der fremgår en undtagelse i form af en 5 års regel. 5 års reglen har betydning for levering af nyopført bygning, som sker inden første 5 år fra færdiggørelsestidspunktet. Fra færdiggørelsestidspunktet og 5 år frem, anses en bygning fortsat som ny og levering er momspligtigt. Bygningens karakter ændres fra ny til gammel, efter 5 år fra færdiggørelsestidspunktet. Ved eventuel anden, tredje og efterfølgende levering af samme bygning, inden første 5 år fra færdiggørelsestidspunktet, indtræder momsfrie leveringer. Det skyldes at bygningen ændrer karakter fra nyopført bygning til gammel bygning, såfremt bygningen leveres flere gange i første 5 år fra færdiggørelsestidspunktet og mod kriteriet omkring at der er sket første indflytning. Efter ændret karakter på bygningen, er efterfølgende leveringer således momsfritaget jf. ML § 13, stk. 1 nr. 9.¹⁰⁴

¹⁰³ Engers Pedersen, Søren (2021) ” Moms på fast ejendom”, 2 udgave, Karnov Group s. 28FF

¹⁰⁴ Engers Pedersen, Søren (2021) ” Moms på fast ejendom”, 2 udgave, Karnov Group s. 28FF

5.7 2 års reglen

Jævnfør moms - BEK § 53, stk. 2 og moms - BEK § 54, stk. 1, foreligger bestemmelser omkring levering af fast ejendom mellem interesseforbundne parter. Bestemmelserne vedrører efterfølgende leveringer, af samme bygning. Bestemmelserne vedrører levering af bygninger som er mindre end 5 år gammel fra færdiggørelsestidspunktet, samt at første levering af en pågældende ny bygning, er sket til en interesseforbunden part. Såfremt det konstateres at første levering af ny bygning, er sket til en interesseforbunden part, skal første indflytning have udgjort en ibrugtningsperiode på minimum 2 år. Ibrugtningsperioden på 2 år, skal være opfyldt såfremt anden og efterfølgende leveringer af samme bygning, kan indtræde som moms fritaget levering. 2 års reglen indtræder således, såfremt første levering af nyopført bygning, sker mellem interesseforbundne parter jf. ML § 29, stk. 2.

2 års reglen er vedrører således en begrænsning til bestemmelser jf. moms - BEK § 53, stk. 2 og moms - BEK § 54, stk. 1, afsnit 5.6, vedrørende handel mellem ikke-interesseforbundne parter.

Begrænsningen bestemmer at trods der er sket første indflytning, og indflytningen har vedrørt en ibrugtningsperiode på mindre end 2 år, anses efterfølgende leveringer som levering af nyopført bygning jf. ML § 29, stk. 3. Det skyldes at bygningen med en ibrugtningsperiode på mindre end 2 år, ikke anses at være taget i brug.

Anses bygningen som ibrugtaget ved første indflytning, med en ibrugtningsperiode på minimum 2 år, inden 5 år fra færdiggørelsestidspunktet, bliver efterfølgende salg af samme nyopførte bygning, moms fritaget jf. ML § 29, stk. 3.^{105 106}

Såfremt dele af en nyopført bygning, har været ibrugtaget i 2 år, skal salgsprisen på ejendommen fordeles. Det skyldes at salg af bygningen, bliver delvis moms fritaget og moms pligtigt.¹⁰⁷ Fordelingen sker mellem den moms fritagene del jf. ML § 13, stk. 1 nr. 9 litra a, og delen der optræder som nyopført bygning, der er moms pligtigt jf. moms - BEK § 53, stk. 2 og moms - BEK § 54 stk. 1.

¹⁰⁵ Edlund, Hans Henrik. – Mehl, Rasmus (2019) ”Ejendomme 2 skatter og afgifter”, Karnov Group. s.183F

¹⁰⁶ Engers Pedersen, Søren (2021) ”Moms på fast ejendom”, 2 udgave, Karnov Group s. 31FF

5.8 Levering af byggegrunde

Levering af byggegrunde er momspligtigt jf. ML § 13, stk. 1 nr. 9 litra b. Bestemmelsen er implementeret fra momssystemdirektivet artikel 12, stk. 1 litra b. Momspligten indtræder uanset hvorvidt byggegrunden er byggemodnet. Det er op til medlemslandene at fastlægge, hvorvidt en byggegrund er byggemodnet. Byggemodning behandles ikke, da der foreligger momspligt på byggegrunde, uanset hvorvidt grunden er byggemodnet jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9 litra b.

En byggegrund anses som et ubebygget areal, som muliggør opførsel af en bygning. Arealet har et konkret formål, som fremgår enten ifølge planloven eller udsendte forskrifter jf. moms - BEK § 55, stk. 1. Såfremt det ikke er muligt at opføre en bygning på grunden, er levering af den ubebyggede grund, momsfrataget.

I den præjudicielle sag jf. sag C-461/08 (Don Bosco) har EU-domstolen bekræftet at medlemsstater individuelt, skal definere grunde der betragtes som byggegrunde. Dog skal definitionen sammenholdes med momssystemdirektivets artikel 135, stk. 1 litra k., der bestemmer at momsfratagene leveringer, udelukkende vedrører ubebyggede grunde, der ikke er bestemt til at tjene opførelse af en bygning.¹⁰⁸

Momspligten indtræder tilsvarende ved levering af en særskilt bebygget grund jf. ML § 13, stk. 1 nr. 9, litra b, 2 led

5.8.1 Definition på byggegrund

Der foreligger en byggegrund, såfremt der kan ske opførsel af bygninger på grunden. Det ubebygget areal, skal udgøre et selvstændigt matrikuleret areal jf. afsnit 6.1.

Hvorvidt der indtræder momsfratagelse eller momspligt i forbindelse med salg af byggegrund, afhænger hvorvidt arealet er egnet til opførsel af bygning. Såfremt der på forhånd er bestemt, at der på pågældende areal, ikke må ske opførsel af bygninger på grunden, sælges byggegrunden som momsfrataget transaktion. Gælder derimod en tilladelse til at opføre en bygning på arealet, sælges byggegrunden som en momspligtig transaktion.

Den momsmæssige betydning ved salg af byggegrund, er behandlet jf. SKM.2010.807 SR. Sagen vedrører en kommune, som sælger mindre overflødige eller ukurante arealer, såsom

¹⁰⁸ Domstolens dom (fjerde afdeling) af 19. november, 2009. Don Bosco Onroerend Goed BV mod Staatssecretaris van Financiën: Sag C-461/08, præmis 43

hjørneafskæringer ved veje. Kendetegnene for arealerne, er størrelsen og beliggenheden. Arealerne er kun brugbare for ejere, som kan sammenlægge arealer med hidtil ejede grundareal. Ingen af arealerne som sælges, er så store, at de selvstændigt udgør en byggegrund. Ved en byggegrund forstås et ubebygget areal, som der efter lov, muliggør opførsel af bygninger, til bestemte formål. Pågældende arealerne der er behandlet jf. SKM.2010.807 SR, betragtes ikke som momspligtige ved levering. Det skyldes arealernes ringe størrelse og beliggenhed, som umuliggør opførsel af selvstændig bygning på arealet.

Ved levering af ubebygget grund som muliggør opførsel af bygning, indtræder momspligt, uafhængig hvorvidt køber har til hensigt at bygge på grunden. Momspligten gælder uafhængige begrænsninger for opførsel af bygninger på grunden. Således indtræder en momspligt på salgstidspunktet, uagtet hvorvidt der bliver bygget på grunden.¹⁰⁹ Forholdet er afgjort jf. SKM.2013.65.SR, vedrørende en grundejerforening som skulle overtage en grund. Grunden var opdelt, hvoraf et delområde tillod helårsbebyggelse og andet delområde var fællesareal. Grunden var opdelt af vandløb og medførte at delområdet, for helårsbebyggelse var sumpet og udnyttelsen af arealet var vanskeligt til helårsbebyggelse. Grundejers hensigt var at anvende grunden som fællesareal. Spørger i sagen, havde forsøgt ændring af lokalplanen, uden held. En byggegrund er momspligtigt, såfremt opførsel på grunden er muligt. Afgørende hvorvidt en byggegrund, indtræder en momspligt, afhænger af hvorvidt arealerne har karakter og værdi som byggegrunde. I sagen ansås arealet, som et samlet matrikuleret areal, hvor der på en del af arealet, kunne opføres en bygning og grunden blev bestemt som momspligtigt.

5.8.2 Definition af ubebygget-, og bebygget grund

Levering af særskilt bebygget grund, er som udgangspunkt momspligtigt. Der gælder enkelte undtagelser, vedrørende at leveringen kan være moms fritaget. Vedrørende grunde, sondres mellem ”levering af grund, med tilhørende gammel bygning”, som er moms fritaget jf. ML § 13 stk. 1, nr. 9, litra a., eller ”levering af grund uden tilhørende bygning” som er momspligtigt jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra b.

Såfremt en bygning indgår bestemmelserne jf. MKB § 53, stk. 1 eller MKB § 54, stk. 1, vedrørende bygninger der anses som nye bygninger jf. afsnit 5.2 og 5.4, indtræder en momspligtig levering.

¹⁰⁹ Edlund, Hans Henrik. – Mehl, Rasmus (2019) ”Ejendomme 2 skatter og afgifter”, Karnov Group. s.188FF

Ved levering af grund med tilhørende bygning, vurderes hvorvidt bygningen skal indgå i leveringen. Tilhørende bygninger skal ikke indgå vurderingen, såfremt eksisterende bygninger ikke opfylder formålet i henhold til offentlig planlægning, som eksempelvis helårsboligbebyggelse på arealet. Tilsvarende gælder at eksisterende bygninger ikke indgår vurderingen, såfremt bygningen er i så ringe tilstand, at bygningen ikke er funktionsdygtig.¹¹⁰ Eksisterende bygninger skal endvidere ikke indgå vurderingen, såfremt bygningerne udgør et begrænset omfang, end byggemulighederne i henhold til den offentlige planlægning af arealet.

111

Ved en ikke-funktionsdygtig bygning, forstås hvorvidt en bygning der har været udsat for nedrivning, brand eller skader, som efterfølgende forårsager at bygningens elementer skal udskiftes. Anses en bygning på leveringstidspunktet som ikke-funktionsdygtig, gælder en momspligtig levering af en byggegrund.¹¹²

Jævnfør SKM.2016.634.LSR afgøres, hvorvidt tre leveringer af grunde, omfattes momsfritagelse eller momspligt. Sagen vedrørte et selskab, der ejede beliggende arealer ned mod vandet. Første grund, havde lejer opført en bygning på. Andet areal var ubebygget ved overtagelsen. Tredje areal var beliggende ved en restaurationsbygning og lejer havde opført flere bygninger på grunden. Spørger er frivillig momsregistreret vedrørende udlejning af jordarealer og restaurationsbygningen.

Alle tre arealer skulle afhændes. Første areal vedrørte levering af særskilt bebygget grund, og skyldtes at sælger ikke havde opført en bygning derpå. Således ansås leveringen som særskilt levering af bebygget grund, og dermed momspligtigt jf. ML § 13, stk. 1 nr. 9, litra b. Ved en særskilt levering af bebygget grund, forstås at levering af grundareal med grundfaste konstruktioner, som definerer begrebet bygning.

Definitionen "tilhørende jord" fremgår jf. momssystemdirektivets artikel 137, hvori det er bestemt at der kun indtræder momspligt, såfremt den "tilhørende jord" sælges sammen med bygningen.

Andet areal vedrørte et ubebygget areal, hvor der ifølge lokalplanen var mulighed for at opføre bygninger på grunden og således forelå en momspligtig levering af byggegrunden.

¹¹⁰ SKM.2016.634.LSR

¹¹¹ Edlund, Hans Henrik. – Mehl, Rasmus (2019) ”Ejendomme 2 skatter og afgifter”, Karnov Group. s.192

¹¹² Engers Pedersen, Søren (2021) ”Moms på fast ejendom”, 2 udgave, Karnov Group s. 51 FF

Tredje areal havde en restaurationsbygning, der blev anset som gammel, opført i 2011 og lejer havde på arealet, opført andre bygninger. Såfremt der mellem køber og sælger, er aftalt en nedrivning som skal foretages af sælger, gælder ”levering af en byggegrund”. I sagen fremgik, at selskabet ikke skulle foretage nedrivningen eller deltage i efterfølgende nedrivningsarbejde. For opfyldelse af definitionen på ”levering af byggegrund”, skal der gælde et ubebygget areal. På grunden var der opført en restaurationsbygning, uden belæg for at være i så ringe stand, at restaurationsbygningen ikke kunne anvendes til dets formål. Det afgørende var ikke købers hensigt, for hvorvidt der optrådte ”levering af byggegrund” eller ”levering af bebygget grund”. Dermed kunne det tredje areal sælges momsrit, fordi arealet blev anset at indeholde en gammel bygning med tilhørende jord.

I den præjudicielle afgørelse jf. sag C 461/08 (Don Bosco) er ligeledes afgjort, hvornår levering af grund med gammel bygning, som skal nedrives med henblik på nyopførelse, omfattes af momspligt eller momsritagelse. Hertil fastlægges, hvorvidt der leveres en momspligtig byggegrund, eller gammel bygning med tilhørende jord, som er momsritaget. Afgørende er hvorvidt nedrivningen er påbegyndt, forinden leveringen finder sted. Købers hensigt er uden betydning, i stedet vurderes hvorvidt der foreligger separate transaktioner. Jævnfør sag C-461/08 (Don Bosco), blev nedrivningen af grundens bygninger, foretaget af sælger. Dette med henblik på sælgers formål omkring at tilvejebringe en grund, som var klar til at blive bebygget. Pågældende nedrivning var indgået i en aftale. Derfor ansås nedrivningen som påbegyndt forinden levering, hvorfor der ikke ansås levering af gammel bygning med tilhørende jord og leveringen blev en momspligtig byggegrund jf. ML § 13, stk. 1 nr. 9 litra b. Det er uden betydning, hvor langt nedrivningsprocessen er undervejs, ved tidspunktet for den faktiske levering.¹¹³

Indebærer en aftale i stedet, at sælger skal nedrive enkelte, eller dele af bygninger og foruden nedrivning af samtlige eksisterende bygninger. Sådanne delvise nedrivninger forårsager at eksisterende bygninger efter nedrivning, ikke mister dets funktion og mulighed for anvendelse. Såfremt der fortsat eksisterer funktionsdygtige bygninger, gælder der ikke en overdragelse af en byggegrund og derfor indtræder i stedet en momsritagelse jf. ML § 13, stk. 1 nr. 9.¹¹⁴

¹¹³ Domstolens dom (fjerde afdeling) af 19. november, 2009. Don Bosco Onroerend Goed BV mod Staatssecretaris van Financiën: Sag C-461/08, præmis 44

¹¹⁴ Domstolens dom (fjerde afdeling) af 12. juli, 2012. J.J. komen en Zonen Beheer Heerhugowaard BV mod Staatssecretaris van Financiën: Sag C-326/11, præmis 38 & 39

I en præjudiciel afgørelse jf. sag C -71/18 (KPC Herning), understreges at enhver transaktion skal vurderes uafhængigt. Vurderingen er afgørende for, hvorvidt der sker overdragelse af byggegrund eller bygning med tilhørende jord.

KPC Herning var en entreprenørvirksomhed, som udviklede boligprojekter. I samarbejde med en boligforening, ville parterne opfører ungdomsboliger på en grund, som tilhørte Odense Havn. KPC købte grunden i 2013 af Odense Havn, hvorpå der var et eksisterende pakhus.

Den 5. december solgte KPC grunden til boligforeningen med eksisterende pakhus. Ifølge en aftale indgået mellem KPC og boligforeningen, skulle KPC forestå projekteringen, opførslen og levering af en færdiggjort ejendom. Boligforeningen skulle forestå den delvise nedrivningen af pakhuset.¹¹⁵ Pakhuset på grunden var fuldt funktionsdygtigt på overdragelsestidspunktet.

Sagen afgjorte hvorvidt salget til boligforeningen var momsfritaget, og ligeledes hvorvidt købet af grunden fra Odense havn var momsfritaget.

Alle transaktioner, skal behandles særskilt og uafhængig af hinanden. Særskilte ydelser som leveres enkeltvis, kan i enkelte tilfælde anses som levering af en enkelt transaktion eller ydelse.

¹¹⁶ En enkelt ydelse af ”flere” ydelser skal behandles samlet, såfremt to eller flere handlinger leveres og udføres af samme afgiftspligtige person. Det gælder såfremt ydelserne er nært forbundet, således ydelserne kan udgøre en enkelt hovedydelse.¹¹⁷

Hvorvidt transaktionerne i sagen er momspligtige, vurderes ved forhold omkring, hvor langt nedrivningen er, samt hvorvidt nedrivningen foretages af sælger.¹¹⁸

Første salg mellem KPC og havnen, var levering af grund med bygning, som var funktionsdygtig på leveringstidspunktet. Ingen af parterne, skulle forestå nedrivningen af pakhuset.

Andet salg mellem KPC og boligforeningen var levering af grund med bygning som var funktionsdygtig på leveringstidspunktet, hvor boligforeningen stod for nedrivningen, for egen regning og risiko.¹¹⁹ Levering af grund med bygning, kan ikke karakteriseres som levering af

¹¹⁵ Domstolens dom (første afdeling) af 4. september, 2019. Skatteministeriet mod KPC Herning: Sag: C-71/18, præmis 11-15

¹¹⁶ Domstolens dom (første afdeling) af 4. september, 2019. Skatteministeriet mod KPC Herning: Sag: C-71/18, præmis 37

¹¹⁷ Domstolens dom (første afdeling) af 4. september, 2019. Skatteministeriet mod KPC Herning: Sag: C-71/18, præmis 38

¹¹⁸ Domstolens dom (første afdeling) af 4. september, 2019. Skatteministeriet mod KPC Herning: Sag: C-71/18, præmis 43

¹¹⁹ Domstolens dom (første afdeling) af 4. september, 2019. Skatteministeriet mod KPC Herning: Sag: C-71/18, præmis 57-58

byggegrund, såfremt leveringen er uafhængig af øvrige ydelser, herunder nedrivningen. Begge leveringer blev anset som levering af grund med funktionsdygtig bygning og leveringerne blev momsfritaget. Momsfritagelsen gælder uanset parternes hensigt vedrørende hvorvidt bygningerne skal nedrives helt eller delvis, for at gøre plads til en ny bygning.¹²⁰

Levering af arealer med dertilhørende bygninger, kan have været udsat for brand eller stormskade. Bevares anvendeligheden med formål omkring opførsel, gælder ikke overdragelse af en byggegrund og der indtræder en momsfritaget levering jf. ML § 13, stk. 1 nr. 9. Det skyldes at der på tidspunktet for levering, foreligger en brugbar bygning på det overdragne areal. Myster en bygning anvendeligheden til opførselsformål, som følge af brand eller stormskade, er det afgørende hvorvidt køber indtræder en eventuel forsikringssum, med udbetaling som er betinget af genopførsel. Såfremt overdragelsen er betinget af en genopførsel af bygningerne på arealet, hvortil køber indtræder forsikringssummen, gælder ligeledes ikke levering af byggegrund og derfor indtræder en momsfritagelse jf. ML § 13, stk. 1 nr. 9. Modsat såfremt overdragelsen ikke er betinget ved genopførsel af bygningerne på arealet, samt køber ikke indtræder en forsikringssum, gælder overdragelse af en momspligtig byggegrund jf. ML § 13, stk. 1 nr. 9 litra b.¹²¹

¹²⁰ Domstolens dom (første afdeling) af 4. september, 2019. Skatteministeriet mod KPC Herning: Sag: C-71/18, præmis 61-63

¹²¹ Edlund, Hans Henrik. – Mehl, Rasmus (2019) ”Ejendomme 2 skatter og afgifter”, Karnov Group. s.96

6 Udlejning af fast ejendom

Der kan leveres en ydelse, vedrørende udlejning af fast ejendom. Udlejning af fast ejendom skal defineres og afgrænses fra andre leverancer med tilknytning til fast ejendom, heriblandt udlejning af løsøre.¹²²

6.1 Momsfritagelse ved udlejning af fast ejendom

Udlejning af fast ejendom, er som hovedregel momsfritaget jf. ML § 13, stk. 1 nr. 8, med henvisning til momssystemdirektivets artikel 135, stk. 1, litra L. Levering af gas, vand, elektricitet og varme med tilknytning til momsfritaget udlejning, er tilsvarende momsfritaget. Momsfritagelsen vedrører vederlag af løbende leje, depositum og nøglepenge. Bestemmelsen vedrører privat ejet ejendomme og erhvervsmæssig ejet ejendomme, som udlejes og betegnes udlejningsejendomme.

Definitionen på udlejningsejendomme, er identisk med definitionen på fast ejendom jf. afsnit 4.9.1. Der foreligger udlejning, såfremt der eksisterer en aftale mellem to parter, omkring at ejeren af den faste ejendom, overdrager brugsretten over ejendommen til en eller flere lejere og mod betaling af leje. Det har ingen betydning, hvorvidt lejer udnytter brugsretten over ejendommen. Lejer pålægges eneret til brugsretten, med forbehold for indgåede begrænsninger med udlejer. Lejer sidestilles som ejer af ejendommen og kan i en aftalt lejeperiode, udelukke andre personers benyttelse af ejendommen. Lejer kan dermed udelukke ejer af ejendommen, fra at benytte ejendommen, men ejer kan ikke nægtes at sælge ejendommen i udlejningsperioden.¹²³

Hvorvidt der foreligger en aftale omkring udlejning mellem parterne, afgøres ikke hos EU-domstolen og der foreligger ikke præjudicielle afgørelser herom. I stedet betragtes at foreligge udlejning af fast ejendom ved følgende:

”Ifølge Fællesskabets retspraksis er der momsfritagelse for transaktioner, når at ejeren af en fast ejendom mod betaling af leje og for en aftalt periode overlader lejereren brugsretten til sin ejendom og retten til at udelukke andre herfra.”¹²⁴

¹²² Edlund, Hans Henrik. – Mehl, Rasmus (2019) ”Ejendomme 2 skatter og afgifter”, Karnov Group. s.162

¹²³ Domstolens dom (første afdeling) af 18. november, 2004. État belge mod Temco Europe SA: Sag: C-284/03, præmis 19

¹²⁴ Domstolens dom (sjette afdeling) af 9. oktober, 2001. Commissioners of customs and excise mod Mirror Group plc: Sag: C-409/98, præmis 31

Hvorvidt der konstateres en aftale vedrørende udlejning af fast ejendom, afgøres hos national ret. Endvidere afgør national ret, hvornår der foreligger varig udlejning af fast ejendom. Ifølge ML § 13, stk. 1 nr. 8, foreligger der ikke varig udlejning af fast ejendom, såfremt lejeperioden er kortere end en måned. Udlejning som ikke sker af varig karakter, indgår momspligt.

Udlejning af fast ejendom, er behandlet i den præjudicielle afgørelse jf. sag C-173/88. Sagen har behandlet, hvorvidt udlejning af garage, anses som udlejning af fast ejendom. Garageanlægget bestod af to bygninger. Garagerne blev udlejet til beboere eller personer som havde bopæl i området. Garagerne var individuelt aflåst, med hver sin port. Udlejerens af garageanlægget, ejede kun garageanlægget og ikke beboelsesejendommen.¹²⁵

Såfremt en garage udlejes, som en del af udlejning af fast ejendom, er udlejning af garagen ikke momspligtig. Det skyldes at garagen, anses som accessoires til det egentlige formål vedrørende beboelse. Reglen gælder såfremt garagen hører sammen med beboelsesbygningen og såfremt at udlejningen af garagen og beboelsesejendommen, sker fra samme ejer til samme lejer.¹²⁶ I sagen blev afgjort, at udlejningen af garagen var momspligtig.¹²⁷

Udlejning af sommerhuse og ferieboliger, er som udgangspunkt momsfritaget, såfremt der på samme matrikel ikke foreligger mere end 2 sommerhuse eller ferieboliger. Samtidigt skal beboelsesmuligheden maksimalt udgøre 8 personer, på et selvstændigt matrikuleret areal. Et selvstændigt matrikuleret areal, betyder at der foreligger én ejendom, med flere beboelsesmuligheder. Beboelsesmulighederne i ejendommen må ikke være samvurderet eller samnoteret i tingbogen og der skal gælde en privat ejendomsret, ellers anses sommerhusene som et samlet feriecenter. Et feriecenter sidestilles med udlejning af værelser, såfremt udlejningsperioden er under en måned og udlejningen er momspligtig.¹²⁸

Udlejning af ferieboliger, er behandlet jf. SKM2007.723.SR. Sagen vedrørte, hvorvidt ferielejligheder er momspligtige. 700 ferielejligheder skulle opføres. Opførelsen var startet af A og skulle overdrages til B, som skulle videreudvikle projektet. Før udgangen af 2007, var der i alt solgt 53 ferielejligheder til privatpersoner og opført 78 huse. Såfremt antallet af solgte ferielejligheder stiger, opføres yderligere faciliteter til gæster. Opførelsen af

¹²⁵ Domstolens dom (tredje afdeling) af 13. juli, 1989. Skatteministeriet mod Morten Henriksen: Sag C-173/88 Præmis 3

¹²⁶ Domstolens dom (tredje afdeling) af 13. juli, 1989. Skatteministeriet mod Morten Henriksen: Sag C-173/88 Præmis 14-16

¹²⁷ Edlund, Hans Henrik. – Mehl, Rasmus (2019) ”Ejendomme 2 skatter og afgifter”, Karnov Group. s.174

¹²⁸ Engers Pedersen, Søren (2021) ”Moms på fast ejendom”, 2 udgave, Karnov Group s. 69FF

ferieejerlejlighederne skete på et feriefritidsområde, ud fra lokalplanen. Ud fra lokalplanen, var det kun muligt, at opfører ferie- og fritidsformål på området med helårsanvendelse. Alle ferieejerlejligheder blev udstykket i selvstændige matrikler. Spørger overvejede at sælge 50-100 ferieejligheder til en køber, hvortil det ikke var afgjort, hvorvidt pågældende ferieejligheder skulle matrikuleres samlet eller hver for sig.

Udlejning af sommerhuse er momsfrataget og skyldes af pågældende udlejning sidestilles med udlejning til boligformål. Der foreligger udlejning af sommerhuse, såfremt sommerhuset er selvstændigt matrikulerede og der er beboelsesmulighed for en familie på op til 8 personer. Udlejning af sommerhuse, kan endvidere ske på en matrikel, med to bygninger som er indrettet selvstændigt i form af to sommerhuse eller et sommerhus samt et parcelhus. Momsfrigtagelse for udlejning af ferieboligerne, er betinget af at boligerne er selvstændigt matrikuleret. I et feriecenter er ferieboligerne ofte ikke selvstændigt matrikuleret og derfor er udlejningen momspligtig. Udlejningen af de muligvis solgte ferieejligheder, ville være omfattet af momspligt, såfremt lejlighederne ikke var selvstændige matrikuleret.

Såfremt ferieejligheder udlejes under hotellignende forhold, hvori der indgår kost og med mulighed for udlejning fra dag til dag, foreligger en momspligt, selvom ferieejlighederne har et selvstændigt matrikulerede areal jf. SKM2007.723.SR.¹²⁹

6.2 Frivillig registrering ved udlejning af fast ejendom

Ejer af fast ejendom, har valgfrihed omkring frivillig momsregistrering i forbindelse med udlejning af fast ejendom. Frivillig momsregistrering kan opnås ved udlejning af fast ejendom til erhvervsmæssigt formål jf. ML § 51, stk. 1, implementeret fra momssystemdirektivet artikel 137, stk. 1 litra d. Frivillig momsregistrering er dermed ikke en mulighed, såfremt der foreligger udlejning af fast ejendom, til boligformål. Definitionen af boligformål er ikke entydigt fortolket i dansk lov, men definitionen skal fortolkes snævert. I dansk retspraksis foreligger udlejning til boligformål, såfremt udlejningen vedrører et varigt og fast ophold. Der gælder således ikke et midlertidigt ophold. Jævnfør SKM2007.142.SR. blev afgjort, hvorvidt udlejning skulle anses som udlejning af erhvervsmæssig karakter eller til boligformål.

I sagen blev en fast ejendom udlejet til hospiceformål. Ejeren af ejendommen, var frivilligt momsregistreret, i forbindelse med udlejning af fast ejendom. Skattecenteret meddelte i sagen,

¹²⁹ Edlund, Hans Henrik. – Mehl, Rasmus (2019) ”Ejendomme 2 skatter og afgifter”, Karnov Group. s.173

at udlejning til hospice, ikke kunne anses som værende udlejning til boligformål. Begrundelsen fra SKAT, var at de døende, fortsat havde hjemmeadresse og formålet med hospicet var ikke bosted. Formålet med et hospice, blev bestemt at vedrøre ekstra pleje og omsorg til døende. I sagen blev det afgjort, at et hospice ikke kan anses, som udlejning til bolig formål.

Ydermere anses et boligforhold, såfremt lejer af ejendommen, anvender boligen til privat benyttelse jf. SKM2007.446.SR. I sagen blev afgjort, hvorvidt der kunne foretages frivillig momsregistrering vedrørende udlejning, såfremt bygningen delvist blev anvendt til privatbrug. En køber af en lejlighed, havde 5 ugers privat brugsret om året. De sidste 47 uger om året, fraskrev ejer til erhvervsmæssig udlejning. I sagen blev afgjort, at såfremt en lejlighed anvendes til boligformål med en privat benyttelsesret, kan udlejningen ikke anses som værende erhvervsmæssig udlejning og der kan ikke opnås tilladelse til momsregistrering. Spørger i sagen, drev ikke i forvejen momsregistreret virksomhed og havde derfor ikke fradragsret for afholdte omkostninger.

Indretningen af fast ejendom har ligeledes betydning, for hvorvidt der bliver anset et erhvervsmæssigt formål eller boligformål. Jævnfør SKM2003.163.VLR er afgjort, hvorvidt der kan foretages frivillig momsregistrering vedrørende udlejning og hvornår en bygning anses til brug for virksomheden eller privat.

Spørger havde bygget en villa i to etager på 303 m². Virksomheden havde siden 10. december 1999, været frivillig momsregistreret vedrørende udlejning af 141,8 m² af villaen. På baggrund af den frivillige momsregistrering, havde spørger foretaget fradrag for byggeomkostninger vedrørende opførelse af villaen, som udgjorde 46,8% af de samlede omkostninger.

Øverste etage blev anvendt til privat beboelse, samt 18,2 m² på nederste etage som bestod af gæsteværelse og gangareal ved indgangen. De resterende 141,73 m² blev udlejet til spørgers eget selskab. Den udlejede del af villaen, bestod af kontor, toilet, værelse (arkiv med reoler), værelse (anvendes af revisor med skrivebord og stol), møderum (går i et med indgangspartiet og adgang til første sal), teknik rum (vaskemaskine og tørretumbler) og en gang. Afgørende for fradrag, afhænger af hvilke lokaler, der betragtes som virksomhedens lokaler og hvilke lokaler der betragtes til boligformål. Såfremt lokalerne er opført og anvendt udelukkende til virksomhedens brug, kan der opnås fradrag for omkostningerne. Det blev vurderet, at alle lokaler i stueetagen, bortset fra kontoret, blev anset som værende en integreret del af indehavers bolig. Teknik rum blev anset som bryggers, møderum var eneste adgang til 1. sal og værelset med reol, blev ikke anset som anvendt til brug for virksomheden. Lokalerne blev ikke anset som opført udelukkende til virksomhedens brug, men anvendt til at tjene boligformål. Den frivillige momsregistrering for udlejning, udgjorde et kontor 47,10 m².

6.3 Erhvervsmæssig udlejning af fast ejendom

For at der anses udlejning til erhvervsmæssigt formål, skal ejendommens leje være baseret på markedsvilkår. Udlejer skal påtage den økonomiske risiko, forbundet med udlejningen. Derudover skal udlejningen foretages med hensigt omkring varig indtægt og økonomisk udbytte, afgjort jf. SKM.2012.116 SR. I sagen er afgjort, hvorvidt en kommune og en fond kunne foretage frivillig momsregistrering i forbindelse med erhvervsmæssig udlejning af et museum.

Der skulle opføres en tilbygning, på en eksisterende museumsbygning. Kommunen ejede museumsbygningen og tilhørende grund, hvortil de opkrævede husleje. Rent økonomisk, ville kommunen ikke støtte tilbygningen, derimod skulle byggeriet finansieres af donationer fra en fond.

Fonden ville leje bygningen af kommunen og dernæst videreudleje den til museet. Derved opnåede fonden råderetten over bygningen. Kommunen kunne frivilligt momsregistres for udlejningen, grundet udlejningen ikke skete til moms fritaget formål vedrørende boligudlejning. Kommunen opnåede derfor fuldt fradrag for vedligeholdelse, opførsel, ombygning, reparation og driftsomkostninger. Ligeledes skulle kommunen pålægge moms, på fakturaen for udlejningen. Udlejningen fra fonden til museet, blev anset som udlejning af fast ejendom jf. ML § 13, stk. 1. nr. 8. Fonden kunne ligeledes opnå frivillig momsregistrering, såfremt formålet med udlejningen var et økonomisk udbytte. Økonomisk udbytte, anses for opnået, såfremt egenkapitalen i fonden kan forrentes. Udlejningen anses for erhvervsmæssig udlejning til museet og fonden kan fradrage omkostninger til opførsel og driften.

Frivillig registrering i forbindelse med erhvervsmæssig udlejning, skal minimum udgøre en periode på 2 kalenderår jf. ML § 51, stk. 2. Perioden påbegyndes fra tidspunktet ved første udlejning og ikke tidspunktet for frivillig registrering.

Frivillig momsregistrering er endvidere en mulighed hos lejer, såfremt lejer foretager videreudlejning, såkaldt ”fremleje”. Lejer kan opnå frivillig momsregistrering, trods faktiske ejendomsret er tilknyttet faktiske udlejers cvr nummer. Det er uden betydning, hvem der optræder som faktiske ejer af udlejningsejendommen jf. ML § 51, stk. 1. Tilsvarende er frivillig

registrering i forbindelse med videreudlejning ikke afhængig af, hvorvidt faktiske udlejer opkræver moms.¹³⁰

6.4 Udlejning af blandet benyttet ejendom

Der kan ske udlejning af en blandet benyttet ejendom. En blandet benyttet ejendom består af flere lejemål og ejendommen kan udlejes til både erhvervsmæssige formål og til boligformål. Således kan udlejning ske til lejere, som både udøver momspligtige aktiviteter og momsfritagende aktiviteter. Udlejning som udelukkende vedrører erhvervsmæssigt formål, giver mulighed for frivillig momsregistrering jf. ML § 38, stk. 1. Registreringen kan ikke vedrøre udlejning til boligformål. Anvendes ejendommen til blandet benyttelse, kan der indtrædes en delvis frivillig momsregistrering og udlejer kan fradrage udgifter, tilknyttet erhvervsmæssige formål jf. ML § 38, stk. 1.

Indgår udlejer en frivillig momsregistrering, skal udlejer opkræve moms af lejen og depositum, som betales af lejer. Tillagte moms på fakturaen vedrørende udlejning, forårsager at lejer bliver opkrævet en større leje. Udlejer kan fradrage indgående omkostninger, knyttet ejendommen jf. ML § 37, stk. 1. Omkostningerne kan være afholdt til opførelse, køb, ombygning, modernisering, drift, vedligeholdelse, reparationer og administration af fast ejendom jf. moms - BEK § 51, stk. 1.¹³¹

Opføres en bygning med formål omkring udlejning, skal skatteforvaltningen godkende erklæring herom, afgivet af udlejer. Erklæringen vedrører byggeriets anvendelse og hvilket omfang at lejemålet, der forventes at omfatte en registrering jf. moms - BEK § 51, stk. 2. En godkendt erklæring kræves, såfremt udlejer ønsker frivillig momsregistrering i forbindelse med udlejning til erhvervsmæssigt formål, for efterfølgende at fradrage omkostninger, afholdt i opførelsesfasen. Erklæringen udarbejdes forinden byggeriet påbegyndes.

Foreligger ændret hensigt og anvendelse efter opførelse af bygningen, skal ejer senest 6 måneder efter bygningen er indrettet og klar til brug, indberette korrekt momsbeløb, således at allerede medregnet indgående moms, kan reguleres jf. moms - BEK § 51 stk. 3. Ændringen kan ske i

¹³⁰ Engers Pedersen, Søren (2021) ”Moms på fast ejendom”, 2 udgave, Karnov Group s. 85FF

¹³¹ Engers Pedersen, Søren (2021) ”Moms på fast ejendom”, 2 udgave, Karnov Group s. 82F

forbindelse med at bygningen ikke længere udlejes, eller udlejningen ændre karakter fra erhvervsmæssigt formål til boligformål.¹³²

Foreligger der ikke udlejning i fuldt omfang, såfremt lejemålet er ledigt efter endt udlejning, kan ejer fortsat opretholde frivillig momsregistrering. Registreringen er betinget af, at ejer fortsat har hensigt omkring udlejning af ejendommen. Derfor kan ejer fortsat opnå fradrag for afholdte omkostninger, såfremt der opretholdes forsøg på udlejning af ejendommen jf. ML § 51, stk. 1, pkt. 2.

I forbindelse med en godkendt erklæring, kan ejer fradrage omkostninger, afholdt i opførselsfasen, såfremt erklæringen er bragt i orden forinden opstart af byggeriet. Anses at være sket en fejl hos ejer, omkring manglende erklæring, kan skattemyndighederne tillade ejer at blive frivillig momsregistreret, med tilbagevirkende kraft. Registrering med tilbagevirkende kraft kan tillades, såfremt der ikke er sket udlejning eller ibrugtagning af ejendommen. Det skyldes at ejer efter opførslen ikke har tilkendegivet endelige anvendelse, som senest skal finde sted 6 måneder efter bygningens opførelse, med formål at indberette korrekt momsbeløb af indgående afgift for opførelsen jf. moms - BEK § 51 stk. 3. Såfremt der er sket udlejning eller ibrugtagning af ejendommen forinden ejer er frivilligt momsregistreret, gælder registreringen først fra ansøgningstidspunktet og uden mulighed for tilbagevirkende kraft. Konsekvensen betyder at ejer indgår en senere momspligt, gældende fra ansøgningstidspunktet. Tilsvarende har ejer ikke mulighed for at fradrage opførselsomkostninger. Ejer kan foretage frivillig momsregistrering, med tilbagevirkende kraft for betalt leje, under forudsætning omkring påbegyndt udlejning som er knyttet en faktura, udsendt med moms til lejer.

6.5 Leverancer tilknyttet udlejning af fast ejendom

Foretages en ydelse til en udlejningsejendom, uafhængig af udlejningen, anses ydelsen som et selvstændigt produkt. Leveres en selvstændig ydelse, kan kunden anvende ydelsen, uafhængigt af andre ydelser som kunden modtager.¹³³ I forbindelse med sommerhusudlejning, kan udlejningsaftalen indeholde en obligatorisk rengøring efter udlejningen. Rengøringen kan anses som biydelse til udlejningen. Såfremt rengøringen er obligatorisk, anses ydelsen som en del af udlejningen. Rengøringen kan være momspligtig eller momsfritaget, afhængig omkring rengøring til feriebolig eller sommerhusudlejning. Såfremt rengøringen i stedet er uafhængig

¹³² Engers Pedersen, Søren (2021) ” Moms på fast ejendom”, 2 udgave, Karnov Group s. 70FF

¹³³ Engers Pedersen, Søren (2021) ” Moms på fast ejendom”, 2 udgave, Karnov Group s. 74FF

af udlejningsaftalen og valgfri for lejer, foreligger en selvstændig ydelse som er momspligtig jf. SKM.2010.405.VLR. Momspligten skyldes at rengøringen enten kan foretages af lejer eller tredjemand. Tilsvarende gælder udlejning af fast ejendom, hvor lejer efter ophør af udlejningsperioden, er forpligtiget til at aflevere boligen i samme stand, som ved overtagelsen. Således foretages en momspligtig istandsættelse af enten lejer, udlejer eller tredjemand.¹³⁴

¹³⁴ Engers Pedersen, Søren (2021) ”Moms på fast ejendom”, 2 udgave, Karnov Group s. 69FF

7 Fradragsret

Momslovens kapitel 9, behandler virksomhedens mulighed for fradrag, for indgående moms. Virksomheden kan enten blive omfattet af fuld fradragsret, delvis fradragsret, regulering i fradragsretten eller fradragsbegrænsning. Fradragsretten har til formål at sikrer, at erhvervsdrivende ikke bliver belastet efter betalt moms i virksomheden. Fradragssystemet sikrer neutralitet i momsbelastningen.¹³⁵

7.1 Fradragsret ved afgiftspligtens indtræden

Tidspunktet for indtrædelse af momspligten, samt retten til fradrag, sker som udgangspunkt på leveringstidspunktet. Leveringstidspunktet er tidspunktet, hvor retten til at eje eller råde over en vare eller ydelse, overgår til modparten. Tidspunktet for leveringen er ligeledes afgørende for, hvilken momsperiode en given levering skal henføres til jf. afsnit 4.8.

Tidspunktet for leveringen, kan i stedet finde sted, når der mellem parterne er stiftet en byggeret eller brugsret, forinden ydelsen eller varen er leveret.¹³⁶ Tidspunktet for leveringen, kan også finde sted, når der udstedes faktura for leverancen. Hertil er tidspunktet på faktureringen leveringstidspunktet, såfremt faktureringen sker inden, eller hurtigt efter at pågældende levering er afsluttet. Tidspunktet for leveringen, kan ydermere findes sted, såfremt der ydes betaling for en leverance, forinden leveringen eller forinden fakturaen er udsendt. Hertil anses betalingstidspunktet for leveringstidspunktet jf. ML § 23, stk. 3. Afgørende for at betalingen anses som leveringstidspunktet, skal afdraget for leveringen være klart identificeret, ellers kan leverancen ikke anses som momspligtigt.¹³⁷ Når leveringstidspunktet kan forfalde på betalingstidspunktet eller afdragstidspunktet, skyldes at de kontraherende parter, begge har tilkendegivet hensigt omkring at påtage økonomiske følger, som led i momspligtens indtræden.

138

¹³⁵ Thygesen, Jette (2021), Grundlæggende momsretlige principper i teori og praksis, 3. udgave, s. 161

¹³⁶ Domstolens dom (ottende afdeling) af 19. december, 2012 Direktor na Direktsia »Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto« – grad Burgas pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsiya za prihodite mod Orfey Bulgaria EOOD: Sag: C-549/11, præmis 40

¹³⁷ Domstolens dom (ottende afdeling) af 19. december, 2012 Direktor na Direktsia »Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto« – grad Burgas pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsiya za prihodite mod Orfey Bulgaria EOOD: Sag: C-549/11, præmis 28

¹³⁸ C Domstolens dom (ottende afdeling) af 19. december, 2012 Direktor na Direktsia »Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto« – grad Burgas pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsiya za prihodite mod Orfey Bulgaria EOOD: Sag: C-549/11, præmis 37

7.2 Fradragsret ved momsregistrerede virksomheder

Jævnfør ML § 37, stk. 1, kan momsregistrerede virksomheder, ved opgørelsen af afgiftstilsvaret, fradrage indgående moms. Retten til at foretage fradrag for varer og ydelser, er betinget af at indkøbet udelukkende anvendes til virksomhedens momspligtige leverancer.

Jævnfør ML § 37, stk. 1, kan registrerede virksomheder fradrage omkostninger, som er anvendt til opførsel af ejendom. Retten til fradrag, skyldes at salg af nyopført ejendom, som hovedregel er momspligtigt jf. afsnit 5.1.¹³⁹ Der er ingen mulig fradragsret, hos momsfritagende virksomheder, som er fritaget for afgiftspligt jf. ML § 13, stk. 1.

Virksomheder som har foretaget frivillig momsregistrering jf. ML § 51, stk. 1 vedrørende køb og udlejning af fast ejendom, kan opnå fradragsret for indgående moms jf. ML § 37, stk. 1. Såfremt varen eller ydelserne er indkøbt til blandet formål, herunder til både momspligtige og ikke-momspligtige formål, kan der opnås et delvis fradrag jf. ML § 38, stk. 1. Såfremt varen efter købet, anvendes udelukkende til momspligtige formål, kan der jævnfør ML § 37, stk. 4, foretages regulering af fradragsretten med formål omkring fuld fradragsret.

Fradragsret er en mulighed, trods ophør af virksomhedens registreringspligtige virksomhed. Det gælder, såfremt virksomheden fortsat anses som en afgiftspligtig person jf. afsnit 4.5. Konstateres fortsat en afgiftspligtig person, kan der fradrages for omkostninger, som har en direkte og umiddelbar tilknytning til den ophørte virksomhed. I den præjudicielle afgørelse jf. sag C-32/03 (Finis H), fik en person fradragsret for omkostninger tilknyttet huslejeomkostninger, som fortsat ansås anvendt til erhverv, efter ophør af virksomheden i 1993. Huslejeomkostningerne var tilknyttet en lejekontrakt, som var uopsigelig frem til den 30. september 1998. Huslejeomkostningerne blev anset som direkte tilknyttet mellem betalingen og tidligere ophørte virksomhed, trods der efter ophøret, ikke blev foretaget momspligtige transaktioner.

Fradragsret er en mulighed, allerede fra opstartsfasen af en virksomhed. Betingelsen er belyst i den præjudicielle afgørelse jf. sag C-110/94, (INZO). INZO var et selskab, som var momsregistreret fra start, i forbindelse med et igangværende projekt. Grundet negativ

¹³⁹ Domstolens dom (ottende afdeling) af 19. december, 2012 Direktor na Direktsia »Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto« – grad Burgas pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsiya za prihodite mod Orfey Bulgaria EOOD: Sag: C-549/11, præmis 26

rentabilitet, opgav selskabet projektet.¹⁴⁰ I sagen blev afgjort, at INZO fortsat var berettiget til momsfradrag for indkøb til projektet. Det skyldtes at EU-domstolen bekræftede, at INZO havde tilkendegivet at drive selvstændig, økonomisk virksomhed.¹⁴¹

7.3 Fradragsret ved salg af fast ejendom

Jævnfør afsnit 5.1, indtræder momspligt ved salg af nyopførte ejendomme og byggegrunde. I forbindelse med momspligtigt salg, kan virksomheden opnå fuldt fradrag, vedrørende omkostninger til advokat, mægler mv., som er tilknyttet salget.¹⁴²

Såfremt en eksisterende fast ejendom er momsfritaget jf. ML § 13, stk. 1 nr. 9, kan virksomheden tilsvarende, ikke fradrage omkostninger. Bestemmelsen gælder uanset, hvorvidt ejendommen fremadrettet skal anvendes til erhvervsmæssigt brug.¹⁴³

Jævnfør SKM2005.485.LSR, blev der nægtet fradrag for udgifter til ejendomsmægler og advokat, afholdt ved salg på fast ejendom. Virksomheden som afholdte omkostningerne, blev afmeldt momsregistrering med virkning den 12. november 2003. Virksomheden leverede ejendommen, indrettet som værksted, hvorfra virksomheden blev drevet. Leveringen skete til en vognmand og i sagen blev oplyst, at vognmanden tilsvarende havde til hensigt at anvende ejendommen som værksted. Vognmanden, var som bekendt ikke momsregistreret og derfor var pågældende levering momsfritaget jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9. Der ansås en direkte tilknytning mellem omkostningerne og den momsfritagne transaktion og derfor kunne omkostningerne ikke fradrages jf. momssystemdirektivets artikel 17, stk. 2.

7.4 Fradrag ved udlejningsejendomme

Udlejning af fast ejendom, er som udgangspunkt momsfritaget jf. ML § 13, stk. 8. Udlejer har mulighed for frivillig registrering, vedrørende erhvervsmæssig udlejning. Registreringen medfører at udlejningen bliver momspligtigt og udlejer kan fradrage udgifter til istandsættelse af lejemålet, samt fællesomkostninger som eksempelvis omkostninger til vedligeholdelse, rengøring, inventar og revision.

¹⁴⁰ Domstolens dom (femte afdeling) af 29. februar, 1996. INZO mod Belgische Staat: Sag: C-110/94, præmis 13

¹⁴¹ Domstolens dom (femte afdeling) af 29. februar, 1996. INZO mod Belgische Staat: Sag: C-110/94, præmis 25 & 26

¹⁴² Thygesen, Jette (2021), Grundlæggende momsretlige principper i teori og praksis, 3. udgave, s. 81

¹⁴³ Engers Pedersen, Søren (2021) ”Moms på fast ejendom”, 2 udgave, Karnov Group s. 96 og 98FF

Fradragsretten kan indtræde, forinden virksomheden har foretaget frivillig registrering. Afgørende for fradragsrettens indtræden, er hvorvidt personen som foretager indkøbet, optræder med hensigt som afgiftspligtig person, på købstidspunktet. Afgørende er samtidigt, at myndighederne vurderer at den afgiftspligtige person, har hensigt omkring at drive økonomisk virksomhed.¹⁴⁴

Fradragsret for udgifter til forbedring, foretaget af en afgiftspligtig person, er behandlet i den præjudicielle afgørelse jf. sag C-268/83 (Rompelman). Sagen omhandlede et ægtepar, som havde erhvervet en fordring, vedrørende fremtidig ejendomsret til to ejerlejligheder i en bygning, som var under opførsel. Ægteparret havde erhvervet en lejeret, på dertilhørende grundstykke af bygningen. Ægteparret oplyste til myndighederne, at hensigten var bestræbelse på udlejning til erhvervsdrivende. Samtidig blev tilkendegivet, at ægteparret havde formål omkring frivillig registrering vedrørende udlejning. Ægteparret anmodede omkring adgang til fradrag for udgifter, som løbende forfaldt i forbindelse med opførsel af bygningen.¹⁴⁵ Udnyttelse af fast ejendom, med hensigt omkring økonomisk virksomhed og indtægt af varig karakter, kan anses som påbegyndt forinden færdiggørelsestidspunktet jf. momssystemdirektivets artikel 9, stk. 1, nr. 2. Jævnfør sag C-268/83 (Rompelman), fremgik at den erhvervede fordring, var tilknyttet en senere overdragelse af ejendomsretten efter endt opførsel. Ejendommen blev erhvervet med udlejning for øje og derfor blev ægteparret anset at drive økonomisk virksomhed.¹⁴⁶ Den erklærede hensigt, blev anset som tilstrækkelig og ægteparret blev erklæret én afgiftspligtig person, med afgiftspligtig transaktion til følge.¹⁴⁷ Det blev oplyst, at myndighederne kunne kræve objektive momenter vedrørende eventuel støtte til afgørelsen, hertil hvorvidt lokalerne i ejerlejlighederne tilegnede sig erhvervsmæssig udnyttelse.¹⁴⁸ Tidspunktet for, hvornår der drives økonomisk virksomhed, er ikke på tidspunktet for faktisk udnyttelse af lejlighederne, men tidspunktet når der opstår afgiftspligtige indtægter. Af hensyn til momsneutraliteten hos virksomheder, blev der givet adgang til fradrag for forberedende handlinger, som betragtes investeringshandling, med formål omkring udnyttelse af fast ejendom.

¹⁴⁴ Engers Pedersen, Søren – Andersen, Merete & Danielsen, Linda-Sophia (2015) ”Moms 1: Fradragsret”, 5 udgave, Karnov Group s. 162

¹⁴⁵ Domstolens dom (anden afdeling) af 14. februar, 1985. D.A Rompelman og E.A Rompelman-Van Deelen mod Minister van Financiën: Sag C-268/83, præmis 4

¹⁴⁶ Domstolens dom (anden afdeling) af 14. februar, 1985. D.A Rompelman og E.A Rompelman-Van Deelen mod Minister van Financiën: Sag C-268/83, præmis 25

¹⁴⁷ Domstolens dom (anden afdeling) af 14. februar, 1985. D.A Rompelman og E.A Rompelman-Van Deelen mod Minister van Financiën: Sag C-268/83, præmis 24

¹⁴⁸ Domstolens dom (anden afdeling) af 14. februar, 1985. D.A Rompelman og E.A Rompelman-Van Deelen mod Minister van Financiën: Sag C-268/83, præmis 25

Jævnfør SKM2014.582.SR er behandlet, hvornår der foreligger salg af udlejningsejendom, som er momsfritaget. Sagen vedrørte et selskab, som købte og solgte ejendomme. For at fremme salgene, opførte selskabet udstillingshuse, som efterfølgende skulle sælges eller udlejes til boligformål. Udstillingshusene som var bestemt til salg, var mindre end fem år gamle fra bygningernes færdiggørelse. Salg af udstillingshusene var oplyst på selskabets hjemmeside. Selskabet tog ikke fradrag for opførelsesomkostninger vedrørende udstillingshusene. Efter endt opførsel, blev udstillingshusene udlejet til datterselskaber. Udlejningen blev foretaget på markedsvilkår, hertil en lejekontrakt vedrørende udlejning i en ubegrænset periode, med mulig opsigelse efter behov hos datterselskabet. Selskabet havde fravalgt frivillig momsregistrering vedrørende udlejning af fast ejendom og der forelå momsfritaget udlejning jf. ML § 13, stk. 1, nr. 8 og selskabet havde ikke tillagt moms på lejen.

Såfremt datterselskabet opsagde lejekontrakten, ville udlejningsselskabet efterfølgende udleje eller sælge udstillingshusene til tredjemand. SKAT besluttede at salg af pågældende udstillingshuse var momspligtigt jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9 og skyldtes at salget af bygningerne som havde tjent som prøvehuse, fortsat blev anset som nye bygninger.

Lignende forhold er behandlet jf. SKM 2004.408.SR. Sagen vedrørte et selskab som købte en ejendom i 2010 og blev nedrevet, med formål omkring at udstykke grunden. Efter endt udstykning, havde selskabet til formål at udleje grundene, med en tilhørende køberet. Udlejning med tilhørende køberet, blev begrundet med at potentielle købere var tilbageholdende samt at salg af grundene i nærområdet, var presset på pris. Derfor ønskede køber at udleje grundene til personer, som ikke umiddelbart ønskede at købe en grund.

Grundene blev udbudt til udlejning med køberet. Det var muligt for interesserede at købe grundene foruden udlejning. I lejekontrakten fremgik en uopsigelighed fra udlejeren, modsat lejer som kunne opsiges med en måneds varsel. Lejen var afsat på markedsvilkår. Selskabet ændrede vedtægter, og formålet blev ændret til at kommende aktiviteter med udlejning af grunde, var knyttet en køberet. Udlejningen var forretningsmæssigt begrundet, med forventning omkring momsfritaget salg jf. ML § 13, stk. 1, nr. 8. Udgifterne som var forbundet med nedrivning af den eksisterende ejendom, samt udgifterne forbundet med byggemodning, var ikke fradragsberettigede. Det skyldes at udgifterne var knyttet, en påtænkt momsfritaget udlejning af fast ejendom jf. § 37, stk. 1.

Uanset hvorvidt grundene forinden salg, var udlejet momsfrit med køberet, statuerede SKAT en momspligt i forbindelse med salg af grundene. Momspligten var endvidere uafhængig, hvorvidt salgene skete til tidligere lejere.

7.5 Begrænset fradragsret

Fradragsregler vedrørende fast ejendom, anvendt til blandede formål, behandles jf. ML §§ 38, stk. 1 og 39 stk. 1.

Fradragsretten for omkostningerne, fordeles efter momslovens §§ 38 stk. 1 og 39 stk. 1, afhængig om der gælder bygninger med blandet aktivitet eller lokaler med blandet formål.

Hvorvidt lokaler anses som brug til en virksomhed, sondres mellem lokalernes anvendelse.

Hertil hvorvidt lokalerne anvendes til blandede formål eller blandede aktiviteter jf. afsnit 7.5.2 og 7.5.3, hvortil fradragsreglerne er forskellige.¹⁴⁹

7.5.1 Generalomkostninger

Omkostninger uden direkte tilknytning til virksomhedens erhvervsmæssige lokaler eller momspligtige leverancer, betegnes generalomkostninger. I den præjudicielle afgørelse jf. sag C-98/98 (Midland Bank plc) er afgjort, at en momspligtig virksomhed kan opnå delvis fradrag for generalomkostninger, trods varen eller ydelsen, ikke har direkte tilknytning til en leverance, men er nødvendig for at kan opnå en bestemt leverance.

Generalomkostninger kan ikke henføres direkte til momsfritaget leverance eller momspligtig leverance. Generalomkostninger har direkte tilknytning til hele eller dele af den afgiftspligtige, økonomiske virksomhed.¹⁵⁰ I den præjudicielle afgørelse jf. sag C-98/98 (Midland bank), opnåede en bank et delvis fradrag for advokatomkostninger. Det skyldtes mangel på direkte sammenhæng mellem advokatomkostningerne og bankens momspligtige aktivitet. Advokatomkostningen blev anset som en generalomkostning. Såfremt der kan konstateres en direkte sammenhæng mellem generalomkostninger og virksomhedens momsfritaget leverancer, foreligger hverken fuld-, eller delvis fradrag for omkostningerne.¹⁵¹ Hvorvidt en generalomkostning har direkte tilknytning til en given leverance, vurderes ved faktiske omstændigheder, omkring hvornår pågældende transaktioner gennemføres.

¹⁴⁹ Thygesen, Jette (2021), Grundlæggende momsretlige principper i teori og praksis, 3. udgave, s. 167

¹⁵⁰ Domstolens dom (anden afdeling) af 8. juli, 2000. Commissioners of Customs & Excise mod Midland Bank PLC: Sag C-98/98, præmis 31

¹⁵¹ Domstolens dom (femte afdeling) af 6. april, 1995. BLP Group plc mod Commissioners of Customs and Excise: Sag C-4/94, præmis 27

7.5.2 Lokaler med blandede aktiviteter

Virksomheder som udøver blandede aktiviteter på fast ejendom, kan tillægges en fradragsbegrænsning. Fradragsbegrænsningen opstår, såfremt virksomhedens generalomkostninger jf. afsnit 7.5.1, ikke har direkte tilknytning til virksomhedens ene aktivitet og i stedet med tilknytning til både momspligtigt-, og momsfritaget aktivitet. Bestemmelsen vedrører virksomheder, som anvender fast ejendom til blandet aktiviteter, både i form af momspligtige-, og momsfritaget aktiviteter jf. ML § 38, stk.1, eller til formål som er virksomheden uvedkommende jf. ML § 38, stk. 2

Momslovens § 38, stk. 1, regulerer en virksomheds fradragsret, såfremt virksomheden ikke er berettiget til fuld fradragsret jf. ML § 37, stk. 1. Generalomkostninger som anvendes til blandede aktiviteter, kan fradrages vedrørende den registrerede del af virksomheden og opgøres ud fra virksomhedens forholdsmæssige omsætning. Fradragsandelen svarer til den forholdsmæssige omsætning af momspligtige leverancer, i forhold til samlede omsætning. Ved opgørelse af virksomhedens omsætning, skal der ikke medregnes levering af investeringsgoder som driftsmidler, inventar og maskiner jf. ML § 38, stk. 1 som overstiger 100.000 kr. eksklusive moms. Ydermere skal opgørelsen ikke indregne bi-transaktioner vedrørende fast ejendom, hertil transaktioner som er enkeltstående. I den præjudicielle afgørelse jf. sag C-174/08 (NCC Construction Danmark), anses en bi-transaktion for en aktivitet, som ikke udgør en regelmæssig del af den momspligtige aktivitet.¹⁵² Levering af fast ejendom, opført for egen regning, anses ikke som en bi-transaktion, såfremt leveringen foretages af et byggeselskab. Jævnfør sag C-174/08 (NCC Construction Danmark), var leveringen af fast ejendom, opført for egen regning, anset som bi-transaktion. Selskabet planlagde flere opførelser af fast ejendom, for egen regning og transaktionen blev anset som direkte tilknyttet til selskabets momspligtige aktivitet.¹⁵³

Generalomkostninger som anvendes til blandede aktiviteter, herunder momspligtige leverancer og aktiviteter som er uvedkommende hos en registreret virksomhed, kan fradrages

¹⁵² Domstolens dom (femte afdeling) af 29. oktober, 2009. NCC Construction Danmark A/S mod Skatteministeriet: Sag: C-174/08, præmis 30

¹⁵³ Domstolens dom (femte afdeling) af 29. oktober, 2009. NCC Construction Danmark A/S mod Skatteministeriet: Sag: C-174/08, præmis 35

vedrørende delen af generalomkostninger, som skønsmæssigt anvendes i den registreringspligtige virksomhed.

Jævnfør SKM2004.401.LSR, havde et kunstmuseum momspligtige og momsfritaget indtægter. Kunstmuseets entreindtægter var momsfritaget og kunstmuseets indtægter fra salg af kataloger og automater var momspligtigt. Museet var momsregistreret for salg af kataloger, automater og sponsorater. I sagen blev det afgjort, at museet var berettigede til delvis momsfradrag vedrørende generalomkostninger til bygningsvedligeholdelse, rengøring, inventar, revision, edb-udgifter og udgifter til vedligeholdelse af kunstmuseets parkanlæg omkring museet. Det skyldes, at der ikke kunne konstateres, hvorvidt udgifterne vedrørte den momsfritaget-, eller momspligtige aktivitet.

Såfremt der i forbindelse med omsætningsfordeling, ikke opnås fradragsret tilsvarende faktiske brug i den momspligtige virksomhed, kan der med godkendelse fra told – og skatteforvaltningen, foretages opdeling af virksomhedens aktiviteter i sektorer. Hertil opgøres hver sektor, særskilt i regnskabet. En virksomhed anses at bestå af flere sektorer, såfremt en afgiftspligtig person har flere virksomheder, registreret under ét, eller såfremt virksomheden har forskellige driftsaktiviteter jf. ML § 38, stk. 3.

Jævnfør SKM2003.328.TSS, havde et selskab til formål at udleje ejendomme. Selskabets omsætning, var et resultat af både momspligtige-, og ikke momspligtige aktiviteter. Sådanne blandede aktiviteter, er betingelsen for at anvende en sektorisk opdeling jf. ML § 38, stk. 3. Selskabet opnåede en godkendelse, vedrørende at opdele ejendommen i sektorer og selskabet skulle efterfølgende opgøre en fradragsret, for hver ejendom.

Konkret gælder følgende fradragsregler, vedrørende blandede aktiviteter:

- *Ingen fradragsret for udgifter til ejendom, som udlejes momsfrit.*
- *Fuld fradragsret for udgifter til ejendom, som udlejes momspligtigt jf. ML § 37 stk. 1*
- *Delvis fradragsret for udgifter vedrørende omsætningsfordeling, baseret på både momspligtig og momsfritaget udlejning, som er opdelt i sektorer jf. ML § 38 stk. 3*
- *Delvis fradragsret for udgifter vedrørende skønsmæssig fordeling, baseret på momspligtig aktivitet og aktivitet uvedkommende hos registreret virksomhed jf. ML § 38 stk. 2*

- *Delvis fradragsret for hele selskabets omsætning, hertil fradrag vedrørende omsætningsfordeling, såfremt generalomkostninger ikke har direkte tilknytning til fast ejendom jf. ML § 38 stk. 1*¹⁵⁴

7.5.3 Lokaler med blandede formål

Fast ejendom som er anvendt til andre formål, end momspligtigt virksomhed, indtræder en fradragsbegrænsning for omkostninger vedrørende ombygning, reparation, vedligeholdelse og opførsel jf. ML § 39, stk. 1. Bestemmelsen gælder såfremt en virksomhed anvender enkelte lokaler til erhvervsmæssig brug, ud af samlede blandede lokaler.

Virksomheden kan fradrage omkostninger, som skønsmæssigt udgør lokalernes anvendelse til den registrerede del af virksomheden jf. ML § 39, stk. 1.

Hvorvidt lokaler anvendes til virksomhedens brug, beror på en konkret vurdering. Vurderingen baseres på, hvilke lokaler der udgør en naturlig og integreret del af virksomheden. Der foretages gennemgang af lokalernes indretning og størrelse, samt hvilke lokaler der er nødvendige for at drive virksomheden og hvorvidt lokalerne er adskilt fra privatbeboelse.

Såfremt fast ejendom anvendes til både erhvervsmæssige, - og ikke-erhvervsmæssige formål, kan virksomheden fradrage omkostningsdelen vedrørende erhvervsmæssigt formål.

Opgørelse af fradrag for virksomhedens lokaler, skal lokaler som er anvendt til bolig for virksomhedens indehaver eller personale, ikke indgå i opgørelsen jf. ML § 39, stk. 2. Bestemmelsen gælder uanset, hvorvidt lokalerne samtidig anvendes til ejeres erhverv. Skal lokalerne indgå i opgørelsen, skal lokalerne være opført og anvendt udelukkende til virksomhedens brug jf. SKM2003.163.VLR.

Vedrørende opgørelsen, gælder endvidere at lokaler, som anvendes til momsfrataget aktivitet jf. ML § 13, stk. 1, skal ikke indgå i opgørelsen for indgående moms jf. ML § 39, stk. 2.

Jævnfør SKM2010.490.BR, er der truffet afgørelse omkring en erhvervsdrivendes lokaler. Konkret hvilke lokaler der skulle anses som nødvendige for at drive virksomheden og hvilke lokaler der blev anset som beboelse. Den erhvervsdrivende ejede en gård, benyttet til både beboelse og erhvervsudlejning. På gården var der indrettet et svømmebassin. Svømmebassinet var tilknyttet badeværelse og omklædningsfaciliteter til begrænset antal personer. Desuden var

¹⁵⁴ SKM2003.328.TSS

der indrettet to lokaler/ værelser til beboelse. Den erhvervsdrivende havde til hensigt at anvende svømmebassinet, til erhvervsmæssig udlejning. Den erhvervsdrivende anmodede omkring fradrag for afholdte omkostninger, til svømmebassinet. I sagen blev det afgjort, at svømmebassinet var egnet som en del til beboelsesejendommen og skyldtes at svømmebassinet var beliggende i forlængelse af beboelsesdelen, som var indrettet til få personer. Derfor kunne den erhvervsdrivende ikke opnå fradragsret jf. ML § 39, stk. 1, eftersom den erhvervsdrivende anvendte svømmebassinet til privat brug.

Omkostninger vedrørende ombygning, reparation og vedligeholdelsesarbejde på fast ejendom, hvor lokalerne er anvendt til blandet formål, kan virksomheden fradrage omkostningerne, der direkte vedrører virksomhedens lokaler jf. ML § 39, stk. 3. Fradragsretten er betinget af, at leverandøren har opdelt prisen for udført arbejde på fakturaen, hvorigennem udgifterne er direkte henførbare jf. ML § 39, stk. 3.

Såfremt blandede lokaler har samme standard og omkostningerne vedrørende ombygning, reparation og vedligeholdelse, ikke direkte kan henføres til den erhvervsmæssige del af bygningen, foretages en skønsmæssig omkostningsfordeling. Skønnet opgøres mellem forholdet af etagearealet af virksomhedens lokaler, som anvendes til momspligtige aktiviteter og bygningens samlede etageareal jf. ML § 39, stk. 4.¹⁵⁵ Det er lovligt at anvende andre fordelingsnøgler til opgørelsen, såfremt det giver en mere korrekt fordeling eller retvisende fordeling af omkostningerne.¹⁵⁶

¹⁵⁵ Thygesen, Jette (2021), Grundlæggende momsretlige principper i teori og praksis, 3. udgave, s. 168

¹⁵⁶ Engers Pedersen, Søren (2021) ”Moms på fast ejendom”, 2 udgave, Karnov Group s. 93 og 98FF

8 Momsreguleringsforpligtelse

Indgående moms, er som udgangspunkt fradragsberettiget. Fradragsretten afhænger af den afgiftspligtige persons, tiltænkte anvendelse af et investeringsgode på overtagelsestidspunktet. En tiltænkt anvendelse af godet på anskaffelsestidspunktet, som ændres efterfølgende, kan føre til regulering i fradragsretten for indgående moms. Bestemmelser vedrørende regulering af investeringsgoder, finder sted i ML §§ 43 og 44.

Der kan indtræde en reguleringsforpligtelse, såfremt et investeringsgode, leveres fra en afgiftspligtig person, til en anden afgiftspligtig person.

Der indtræder ikke en reguleringsforpligtelse, såfremt investeringsgodet leveres til eller fra en privatperson, som hverken driver eller har hensigt omkring en selvstændig, økonomisk virksomhed. Reguleringen kan dog indtræde, såfremt privatpersonen erhverver godet til brug i den selvstændige, økonomiske virksomhed og uagtet hvorledes godet anvendes straks i den selvstændige, økonomiske virksomhed. Hvorvidt der skal indtræde en reguleringsforpligtelse, afhænger hvorvidt privatpersonen anses at erhverve godet som en afgiftspligtig person.¹⁵⁷

Omstændighederne vurderes ud fra godets art, hvorvidt der er erhvervet fast ejendom, driftsmiddel eller immaterielt gode. Derudover vurderes perioden mellem erhvervelsen og anvendelsen af godet i den selvstændige, økonomiske virksomhed. Vurderingen skal fastlægge, hvorvidt der skal indtræde en reguleringsforpligtelse på erhvervelsestidspunktet.¹⁵⁸

Vurderes godet at være erhvervet til privat brug, er der ingen fradragsret for indgående moms og skyldes at godet er uvedkommende, vedrørende den selvstændige, økonomiske virksomhed. Privat erhvervelse af et investeringsgode, med formål omkring anvendelse i den selvstændige, økonomiske virksomhed, skal godet anvendes i virksomheden inden for en acceptabel periode, såfremt formål omkring fradragsret. En acceptabel periode, vurderes objektivt.¹⁵⁹

Reguleringsforpligtelsen kan endvidere indtræde, såfremt godet erhverves til både momspligtige-, og moms fritaget aktiviteter.¹⁶⁰ Videre behandling herom i kapitlet.

¹⁵⁷ Domstolens dom (sjette afdeling) af 11. juli, 1991. H. Lennartz, München mod Finanzamt München: Sag C-97/90, præmis 8 § 9

¹⁵⁸ Domstolens dom (sjette afdeling) af 11. juli, 1991. H. Lennartz, München mod Finanzamt München: Sag C-97/90, præmis 20

¹⁵⁹ Domstolens dom (sjette afdeling) af 11. juli, 1991. H. Lennartz, München mod Finanzamt München: Sag C-97/90, præmis 21

¹⁶⁰ Domstolens dom (sjette afdeling) af 11. juli, 1991. H. Lennartz, München mod Finanzamt München: Sag C-97/90, præmis 5

8.1 Investeringsgoder

Investeringsgoder vedrører fast ejendom, som til- og ombygning jf. ML § 43, stk. 2, 2 pkt. Investeringsgoder vedrører endvidere reparation og vedligeholdelse af fast ejendom, til et samlet beløb som overstiger 100.000 kr. jf. ML § 43, stk. 2, 3 pkt. Til opgørelsen af reguleringsforpligtigelse ved et investeringsgode, er der ingen undtagelser til hvilke omkostninger der kan indgå.¹⁶¹

Behandlet jf. afsnit 8, kan der indtræde en reguleringsforpligtelse, såfremt anvendelse af et investeringsgode, skifter karakter fra tiltænkte anvendelse på anskaffelsestidspunktet.

Ændret anvendelse kan forårsage at et investeringsgode, overgår fra fuld momspligtig anvendelse til delvis momspligtig anvendelse og omvendt. Samtidig kan der indtræde regulering vedrørende ”gamle ejendomme”, såfremt anvendelsen ændres fra momspligtig anvendelse til momsfritaget anvendelse i reguleringsperioden jf. afsnit 8.2.1. Reglerne vedrørende regulering, har således betydning ved ændret anvendelse af godet, i perioden mellem anskaffelsestidspunktet og reguleringsperiodens ophør.¹⁶²

Ændres anvendelsen af godet, påvirkes fradragsretten. Såfremt anvendelsen på anskaffelsestidspunktet, har berettiget virksomheden til fradrag, kan ændringen medfører, at virksomheden ikke længere er berettiget til fradrag, i tilsvarende omfang som på anskaffelsestidspunktet. Reguleringsforpligtelsen tilpasser godets anvendelse og indtræder såfremt virksomheden får ret til mindre eller større fradrag, end på anskaffelsestidspunktet.

Såfremt en virksomhed ved anskaffelse af et gode, ikke har været berettiget til fradrag, kan ændret anvendelse berettige virksomheden til at opnå delvis eller fuldt fradrag jf. § 43, stk. 3, nr. 1. Tilsvarende gælder, såfremt en virksomhed på anskaffelsestidspunktet har opnået fuld eller delvis fradrag, bestemt ved anvendelseshensigten på anskaffelsestidspunktet og hvortil pågældende anvendelseshensigt ændres i reguleringsperioden, kan der reguleres fra fuldt fradrag til delvis, eller ingen fradrag jf. ML § 43, stk. 3 nr. 2. Således gælder at en virksomhed som på anskaffelsestidspunktet, ikke kan fradrage et gode, kan i forbindelse med ændret anvendelse end på anskaffelsestidspunktet, opnå ret til delvis eller fuld fradrag.

Ved opgørelse af reguleringsforpligtelsen, sondres mellem overgang fra ikke-fradragsberettiget anvendelse, til fradragsberettiget anvendelse og omvendt. Således en

¹⁶¹ Engers Pedersen, Søren (2021) ” Moms på fast ejendom”, 2 udgave, Karnov Group s. 98FF

¹⁶² Engers Pedersen, Søren (2021) ” Moms på fast ejendom”, 2 udgave, Karnov Group s. 84

sondring omkring, hvorvidt et gode overgår fra momspligtig-, til delvis momspligtig aktivitet eller delvis momsfritaget aktivitet og omvendt. Reguleringsforpligtelsen opgøres fra tidspunktet, når ændringen indtræder.¹⁶³

Jævnfør ML § 43, stk. 3 nr. 1 vedrørende regulering til mindre fradrag end påanskaffelsestidspunktet, omfatter ejendomme opført med hensigt på salg, hvortil hensigten ændres til delvis momsfritaget udlejning. Reguleringsforpligtelsen indtræder i regnskabsåret, hvori udlejningen påbegyndes. Fra tidspunktet på påbegyndelse af udlejningen, tilbageføres 1/10 af fratrukne indgående moms. Tilbageføringen foretages ved regnskabsårets afslutning.¹⁶⁴

8.2 Udgående moms

Jævnfør ML § 43, stk. 3 nr. 3, indtræder regulering ved salg af investeringsgoder, såfremt der på anskaffelsestidspunktet ikke er opnået fuld fradragsret. Salget af investeringsgodet, sidestilles med fuld momspligtig aktivitet og overgår til fuld fradragsberettiget anvendelse. Reguleringsbeløbet vedrørende overgang til fuldt fradrag, kan ikke overstige 25 procent af momsgrundlaget.

Såfremt en virksomhed i forbindelse med erhvervelse af et investeringsgode, opnår fradrag på anskaffelsestidspunktet eller senere i reguleringsperioden, skal i forbindelse med senere salg af samme gode, afregnes udgående moms jf. ML § 4, stk. 1. Hvorvidt der skal indtræde en reguleringsforpligtelse i forbindelse med salg, afhænger hvorvidt godet på salgstidspunktet, anvendes til momspligtige aktiviteter.

Fast ejendom, opført med henblik på momsfritaget udlejning, som umiddelbart efter opførsel bliver solgt, kan blive omfattet af en reguleringsforpligtelse. Salget betragtes som salg af nyopført ejendom, således et momspligtigt salg jf. afsnit 5.1. Ændringen vedrører en ejendoms overgang fra momsfritaget anvendelse til momspligtig anvendelse. Ændringen berettiger virksomheden til fradrag, da momspligtigt salg af fast ejendom, sidestilles med overgang til fuld fradragsberettiget anvendelse jf. ML § 43, stk. 3, nr. 3. Selvom virksomheden på

¹⁶³ Thygesen, Jette (2021), Grundlæggende momsretlige principper i teori og praksis, 3. udgave, s. 171

¹⁶⁴ Thygesen, Jette (2021), Grundlæggende momsretlige principper i teori og praksis, 3. udgave, s. 176

anskaffelsestidspunktet, ikke var berettigede til et fradrag, kan reguleringsbeløbet ikke overstige 25% af afgiftsgrundlaget.¹⁶⁵

Jævnfør ML § 43, stk. 3, nr. 4, gælder en undtagelse ved salg af fast ejendom. Undtagelsen vedrører, salg af gammel ejendom, sidestilles med overgang til ikke-fuld fradragsberettiget anvendelse og skyldes at en gammel ejendom er moms fritaget jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9. Således foretages en regulering af foretagne fradrag, såfremt der er opnået fradrag i forbindelse med anskaffelsen eller opførelsen. Reguleringen af fradraget, skal ske såfremt salget af ejendommen, sker indenfor reguleringsperioden.¹⁶⁶

Såfremt der i forbindelse med salg af fast ejendom, indtræder en reguleringsforpligtelse, kan køber mod opfyldte kriterier, overtage reguleringsforpligtelsen jf. afsnit 8.2.2.

Såfremt en virksomheds aktivitet, i delvist omfang overfor til privat brug, eller formål som er uvedkommende hos den registrerede virksomhed, kan der indtræde en reguleringsforpligtelse. Reguleringen vedrører delen af den samlede aktivitet, som overgår fra momspligtig anvendelse til momsfritaget anvendelse. Reguleringen foretages jf. ML § 43, stk. 3, nr. 1, vedrørende overgang fra fradragsberettiget anvendelse.

Reguleringen er omfattet en bagatelgrænse. Der foretages ikke regulering, såfremt fradragsprocenten ved ændret anvendelse udgør mindre end 10 pct. end fradragsprocenten på anskaffelses- eller ibrugtagningstidspunktet jf. ML § 44, stk. 3. Dog kan der indtræde regulering, efter ønske fra virksomheden.

8.2.1 Reguleringsperiode

Der indtræder en reguleringsperiode vedrørende fast ejendom, opført med hensigt på salg og som udlejes efter færdiggørelsen. Reguleringsperioden starter i regnskabsåret for første udlejning, hvor der sker ibrugtagning af ejendommen. Tidspunktet for udlejningen indtræder, når der er indgået en aftale omkring udlejning, som kan ske forinden selve indflytningen. Såfremt ejendommen ikke er færdiggjort til formålet på aftaletidspunktet, er det tidspunktet for ejendommens færdiggørelsestidspunkt, som udgør starttidspunktet for udlejningen. En frivillig registreret virksomhed, anses således ikke at have taget ejendommen i brug på anskaffelsestidspunktet, men på tidspunktet ved første udlejning.

¹⁶⁵ Thygesen, Jette (2021), Grundlæggende momsretlige principper i teori og praksis, 3. udgave, s. 171

¹⁶⁶ Thygesen, Jette (2021), Grundlæggende momsretlige principper i teori og praksis, 3. udgave, s. 174

Reguleringsperioden er ikke afhængig af, hvornår første udlejning sker i regnskabsåret. Fra tidspunktet når udlejningen påbegyndes, tilbageføres 1/10 af fratrukne moms og sker ved regnskabsårets afslutning.¹⁶⁷

Reguleringsperiodens varighed for fast ejendom, udgør efter anskaffelsen eller ibrugtagningen 10 regnskabsår, inklusive anskaffelsesåret jf. ML § 44, stk.1 og reguleringen kan indtræde gennem første 10 regnskabsår. Vedrørende reparation og vedligeholdelse af fast ejendom, foretages en regulering i første 5 regnskabsår efter anskaffelse af fast ejendom jf. ML § 44, stk. 1. Reguleringsperioden på 5 år er inklusive anskaffelsesåret. Reguleringsperioden er ikke afhængig af, hvornår første udlejning sker i regnskabsåret. Fra tidspunktet når udlejningen påbegyndes, indtræder forpligtelsen vedrørende tilbageføring af fratrukne moms, og sker ved regnskabsårets afslutning. Reguleringen foretages med lige store andele, i hvert regnskabsår under reguleringsperioden. Forpligtelsen udgør en tiendedel af indgående moms, fratrukket i forbindelse med anskaffelse eller ibrugtagning af ejendommen jf. ML § 44, stk. 2.

Således reguleres fradraget for resterende regnskabsår, indtil reguleringsperiodens ophør. Reguleringen afspejler hvorvidt fradragsretten, bestemt i regnskabsåret ved anskaffelsen eller ibrugtagningen, er gældende gennem hele reguleringsperioden på en fast ejendom.

Ved salg af ejendom eller delvis overgang til privat anvendelse, foretages reguleringen for den resterende del af hele reguleringsperioden. I forbindelse med salg af fast ejendom, kan reguleringsbeløbet ikke overstige 25 pct. af salgssummen eksklusiv moms jf. ML § 43, stk. 3, 3 pkt.¹⁶⁸

8.2.2 Overdragelse af reguleringsforpligtigelsen

I forbindelse med salg af et investeringsgode, kan sælger overdrage reguleringsforpligtigelsen til køber, såfremt køber opfylder kriterier til overdragelsen jf. ML § 43, stk. 3 nr. 4. Overdragelse af reguleringsforpligtigelsen medfører, at sælger ikke skal regulere fradrag i forbindelse med salg. Sælger kan således undgå forpligtigelsen, såfremt køber overtager reguleringsforpligtigelsen.

Reguleringsforpligtigelsen overgår til køber, gennem successionsprincippet. Såfremt køber overtager reguleringsforpligtigelsen, skal køber indbetale resterende forpligtigelse, såfremt

¹⁶⁷ Thygesen, Jette (2021), Grundlæggende momsretlige principper i teori og praksis, 3. udgave, s. 176

¹⁶⁸ Thygesen, Jette (2021), Grundlæggende momsretlige principper i teori og praksis, 3. udgave, s. 175F

ejendommen overgår til moms fritaget anvendelse indenfor reguleringsperioden jf. afsnit 8.2.1.¹⁶⁹

Reguleringsforpligtigelsen kan kun overdrages, i forbindelse med salg af fast ejendom jf. ML § 43, stk. 3 nr. 4. Såfremt køber skal overtage forpligtigelsen, kræves to kriterier opfyldt jf. moms - BEK § 20. Hertil gælder at salget af fast ejendom, sker til køber, som på leveringstidspunktet, mindst har samme fradragsret for investeringsgoder, som sælger havde på anskaffelsestidspunktet eller færdiggørelsestidspunktet. Såfremt køber har mindre fradragsret for investeringsgoder på overtagelsestidspunktet, end sælger havde på anskaffelsestidspunktet eller færdiggørelsestidspunktet, kan køber overtage reguleringsforpligtigelsen til beløbet, som svarer til købers fradragsret på overdragelsestidspunktet. Det resterende beløb af reguleringsforpligtigelsen, skal sælger afregne.

Endvidere skal køber afgive erklæring omkring, at køber ønsker at overtage den resterende reguleringsforpligtigelse helt eller delvis i reguleringsperioden jf. SKM2007.836.SR. Såfremt køber ikke aktivt har accepteret at overtage reguleringsforpligtigelsen, hæfter sælger for reguleringsforpligtigelsen. Såfremt køber opfylder kriterierne for at overtage reguleringsforpligtigelsen, men ikke vil erklære sig om at overtage reguleringsforpligtigelsen for fast ejendom, kan skatteforvaltningen tillade, at køber stiller sikkerhed for reguleringsforpligtigelsen.¹⁷⁰ Sikkerhedsstillelsen forbliver uændret i reguleringsperioden og kan ikke nedskrives eller reguleres i resterende reguleringsperiode, medmindre skatteforvaltningen har givet tilladelse til en ændring.¹⁷¹

Såfremt køber ændrer anvendelse af ejendommen, eller der sker overdragelse til anden køber, således der ved begge tilfælde, sker overgang til ingen fradragsret, falder resterende reguleringsbeløb straks til betaling jf. moms - BEK § 21.

Såfremt køber ikke opfylder kriterierne for overtagelse af reguleringsforpligtigelsen, opkræves sælger af reguleringsforpligtigelsen. Køber kan ikke erklæres egnet til at få overdraget forpligtelsen, såfremt køber hverken på overtagelsestidspunktet eller erklæringstidspunktet er momsregistreret.

Overdragelse af reguleringsforpligtigelse, i forbindelse med salg af fast ejendom, er behandlet jf. SKM2009.278.LSR. Virksomheden havde i 2004 erhvervet en ejendom og virksomheden blev

¹⁶⁹ Engers Pedersen, Søren (2021) ” Moms på fast ejendom”, 2 udgave, Karnov Group s. 105F

¹⁷⁰ Juridisk vejledning, D.A.11.7.4.6 overdragelse af reguleringsforpligtigelse

frivilligt momsregistreret d. 1. juni 2004. Pågældende virksomhed havde været momsregistreret fra 30. juli – 31. december 2003 og igen siden 1. januar 2006.

Den 11. januar 2005 havde sælgende selskab, afmeldt den frivillige registrering og meddelt at køberen overtog reguleringsforpligtigelsen. Køber opfyldte betingelserne for overtagelse af reguleringsforpligtigelsen og køber var samtidig indforstået med, at hæfte for eventuel regulering i den resterende reguleringsperiode. Jævnfør ML § 43, stk. 3, nr. 4 og 5, kan køber med mindst samme fradragsret, som sælger havde på anskaffelsestidspunktet, overtage reguleringsforpligtigelsen. Såfremt købers fradragsret er mindre end sælgers, kan køber kun overtage momsreguleringsforpligtigelsen, som svarer til købers fradragsret. Den resterende del opkræves hos sælger. Køberen var ikke momsregistreret i perioden 1. januar 2004 – 1. januar 2006. Det betød at køber, hverken på erklæringstidspunktet for overtagelse af reguleringsforpligtigelsen (13. december 2004) eller overdragelsestidspunktet for ejendommen (1. juni 2004) var momsregistreret. Derfor kunne køber ikke overtage reguleringsforpligtigelsen. Jævnfør ML § 43, stk. 3, nr. 4, skal således foretages regulering ved salg af fast ejendom og forpligtigelsen pålægges sælger. Derfor blev reguleringsforpligtigelsen opkrævet af sælger, da køber på tidspunktet for overdragelsen, ikke havde samme fradragsret for investeringsgodet, som sælger.

9 Ændringer i momsloven

I 2019 blev lovforslag LFF 2019-10-02 nr. 27 ”Forslag til lov om ændring af chokoladeafgiftsloven, lov om forskellige forbrugsafgifter, momsloven og forskellige andre love” vedtaget. Vedtagelsen vedrører udtagningsregler, omkring udtagningsbeskatning.

9.1 Udtagningsbeskatning

Udtagningsbeskatning indtræder ved lignende tilfælde som reguleringsforpligtelsen jf. afsnit 8. Således har udtagningsbeskatning ligeledes betydning, ved ændret anvendelse af investeringsgoder, som fast ejendom. Udtagningsbeskatning indtræder vedrørende fuldkommen ændret anvendelse, modsat reguleringsforpligtelsens indtræden vedrørende delvis ændret anvendelse.

Lovforslaget vedrørende udtagningsregler, trådte i kraft d. 1. juli 2021, med virkning i momsloven. Reglerne er indtrådt, med formål omkring at understøtte princippet i momssystemdirektivet omkring momsneutralitet vedrørende momsfradrag.¹⁷² Hertil sikre at virksomheden ikke indkøber varer og ydelser til momspligtig aktivitet, foretager fradrag for indkøbene og efterfølgende anvender varen eller ydelsen til udelukkende momsfrataget aktivitet. Det er en betingelse, at virksomheden har foretaget fuld eller delvis fradrag for indkøb af varer, for at blive omfattet af udtagningsbeskatningen.¹⁷³

Udtagningsreglerne sikrer ligestilling mellem private forbrugere og andre personer med tilknytning til momspligtig virksomhed, således at personer med tilknytning til momspligtig virksomhed, forhindres i uberettigede fordele vedrørende momsfradrag og eventuel momssvig.¹⁷⁴ Udtagningsbeskatningen skal sikre at momsbelastningen hos en virksomhed i forbindelse med indkøb af varer og ydelser, tilpasses indkøbets faktiske anvendelse.

Reglerne påvirker ejendomme, som er nyopførte eller væsentligt ombygget fra d. 1. juli 2021 og frem. Udtages ”nye” ejendomme inden 5 år fra opførselsåret, hvor der sker fuldkommen ændring i anvendelsen, påvirkes ejendommen af udtagningsbeskatning.

¹⁷² LFF 2019-10-02 nr. 27 Forslag til lov om ændring af chokoladeafgiftsloven, lov om forskellige forbrugsafgifter, momsloven og forskellige andre love” § 4 pkt. 4

¹⁷³ Thygesen, Jette (2021), Grundlæggende momsretlige principper i teori og praksis, 3. udgave, s. 69

¹⁷⁴ LFF 2019-10-02 nr. 27 Forslag til lov om ændring af chokoladeafgiftsloven, lov om forskellige forbrugsafgifter, momsloven og forskellige andre love” § 4 pkt. 2.6.1

Ved fuldkommen ændret anvendelse, forstås en virksomhed som har anvendt en ejendom til fuld-, eller delvis momspligtig aktivitet, som i forbindelse med udtagningen, anvendes til udelukkende momsfritaget aktivitet. Foretages en fuldkommen ændring efter d. 1. juli 2021, påvirkes virksomheden af reglerne vedrørende udtagningsbeskatning. Omvendt såfremt ændringen foretages inden d. 1. juli 2021, forbliver ejendommen omfattet af reglerne vedrørende en reguleringsforpligtelse jf. afsnit 8.

Tilsvarende ejendomme med delvis ændret anvendelse, omfattet jf. ML § 43, stk. 3, 1 pkt. vedrørende regulering jf. afsnit 8, omfattes tilsvarende ikke af udtagningsreglerne.

Ejendomme som er omfattet jf. ML § 43, stk. 3, hvor virksomhederne i forbindelse med anskaffelsen, ikke har opnået fuld fradragsberettigelse, sidestilles udtagningen med en overgang til fuld-fradragsberettiget anvendelse. Reglerne vedrørende udtagning som betragtes overgang til fuld fradragsberettigelse, har således ingen betydning.

Endvidere har udtagningsreglerne inden betydning vedrørende udtagning af ”gamle ejendomme”. Det skyldes at gamle ejendomme på tidspunktet ved udtagning, betragtes som i forvejen anvendt til ikke fradragsberettiget formål og salget af ejendommene er således momsfritaget jf. ML § 13, stk. 1 nr. 9. Undtagelsesvist kan investeringsgoder som fast ejendom, driftsmidler og immaterielle aktiver, efter endt reguleringsperiode, fortsat betragtes som momspligtig transaktion jf. afsnit 4.6 og reglerne vedrørende udtagningsbeskatning kan indtræde.¹⁷⁵ For fast ejendom, gælder forholdet således at der aldrig er sket første indflytning.

Udtagningsbeskatning er resultat af en indtrædende momspligt, foruden der foreligger egentlig levering af en vare eller ydelse, fra en momsregistreret virksomhed. Afgiftspligtige personer som foretager udtagning af virksomhedens varer, til enten private formål eller ikke momspligtige formål som er virksomheden uvedkommende, anses som momspligtige transaktioner. Det skyldes at udtagning sidestilles med levering mod vederlag og er momspligtigt jf. afsnit 4.6.

Udtagningsbeskatningens indtræden, kan konkret indtræde hos virksomheder, som har foretaget fuld-, eller delvis fradrag i forbindelse med opførsel eller ombygning af en ejendom. Såfremt anvendelsen efterfølgende ændres på fast ejendom, i fuldkommen omfang og ejendommen i momsmæssig henseende betragtes som ”ny ejendom”, erstattes reguleringsforpligtelsen med udtagning. Udtagning af nye ejendomme, sidestilles med levering mod vederlag og afgiftspålægges jf. ML § 5, stk. 1.

¹⁷⁵ Thygesen, Jette (2021), Grundlæggende momsretlige principper i teori og praksis, 3. udgave, s. 75

Udtagningsbeskatningen opgøres på fast ejendoms til markedsværdi, på tidspunktet når der sker fuldkommen ændret anvendelse jf. ML § 28, stk. 1. Beskatningen betragtes udtagningsmoms og kan sammenlignes med udgående moms, foruden ejendommen sælges. Ved mangel på markedsværdien, erstattes beskatningsgrundlaget med kostprisen jf. ML § 28, stk. 3. Markedsværdien er fortolket i en præjudiciel afgørelse jf. sag C-16/14 (Property Development Company NV). Afgjort beregnes markedsprisen, på tidspunktet ved udtagning af ejendommen. Markedsprisen fastsættes ud fra ejendommens beliggenhed, størrelse og andre væsentlige kendetegn jf. sag C-16/14 (Property Development Company NV).

Udtagningsregler omkring varer og ydelser indtræder såfremt, at varer anvendes til privat brug hos virksomhedens indehaver eller personale, vederlagsfri overdragelse eller formål som ikke vedrører den registreringspligtige virksomheds levering af varer. Pågældende tilfælde, sidestilles med levering mod vederlag jf. ML § 5, stk. 1 og stk. 2. Vedrører udtagningen en ydelse, udgør beskatningsgrundlaget alle omkostninger, som er afholdt ved levering af ydelsen jf. ML § 28, stk. 2.

Fast ejendom, hvorpå der er udført væsentligt til – og ombygning, anses som ny ejendom jf. afsnit 5.6. Foretages levering af nye bygninger og byggegrunde, forinden udløb af den 5-årige periode, fra når ejendommen betragtes som ny, bliver leveringen momspligtigt. Momspligten gælder uagtet, hvorvidt der er sket første indflytning. Foretages efterfølgende en levering, hertil anden levering af samme ejendom, bliver leveringen momsfritaget. Momsfritagelsen gælder, såfremt der er sket første indflytning inden første levering jf. afsnit 5.1, omkring momspligt ved salg af nye ejendomme.

Momspligtige bygninger kan påvirkes af udtagningsreglerne, såfremt en bygning ændrer anvendelse fra momspligtig aktivitet til fuldkommen momsfritaget aktivitet. Anvendelsen kan ændres, eksempelvis såfremt en ejendom er opført med henblik på salg som mislykkes og i stedet bliver anvendt til momsfritaget udlejning jf. afsnit 6.2. Ændringen betragtes som udtagning på fast ejendom og der forfalder en udtagningsbeskatning, ved tidspunktet for udlejningens påbegyndelse.

Ændres bygningens anvendelse, allerede i færdiggørelsesåret, anses ændringen ikke som udtagning. I stedet skal virksomheden regulere fratrukne moms.¹⁷⁶

¹⁷⁶ Thygesen, Jette (2021), Grundlæggende momsretlige principper i teori og praksis, 3. udgave, s. 106FF

Ligeledes gælder at byggeprojekter som er afsluttet inden 1. juli 2021, hvor der forinden datoen er gennemført en udlejningskontrakt, ikke omfattes af udtagningsbeskatning og heller ikke efter lejers fraflytning, uanset hvorvidt der sker ændret anvendelse. I stedet omfattes ejendommen af en reguleringsforpligtelse.¹⁷⁷

Udtagningsreglerne har ingen virkning på gamle bygninger, hvilke er mere end 5 år gamle, hvortil der er sket første indflytning jf. afsnit 5.6. Det skyldes af gamle bygninger er momsfrataget jf. ML § 13, stk. 9 og tilsvarende indtræder ikke momspligt ved levering. I stedet indtræder reglerne vedrørende momsreguleringsforpligtigelse jf. afsnit 8.

¹⁷⁷ Engers Pedersen, Søren (2021) ” Moms på fast ejendom”, 2 udgave, Karnov Group s. 37

10 Analyse

Nærværende afsnit behandler den del af momsloven, som har betydning for afhandlingens problemstilling, omkring momsmæssige konsekvenser ved udlejning og salg af fast ejendom. Afsnittet centraliseres omkring momslovens ændringer, som har betydning for momsgrundlaget hos virksomheder, som ændrer anvendelse af investeringsgoder, herunder fast ejendom. Behandling af momsloven, vedrører således dele med betydning for anvendelse af fast ejendom, samt momsmæssige konsekvenser ved salg af fast ejendom.

Lovens ændringer, behandles i forhold til virksomheder som beskæftiges med opførsel af fast ejendom, med henblik på udlejning eller salg af fast ejendom.

Nærværende analyse behandler fire scenarier vedrørende anvendelse af fast ejendom, med formål omkring beskrivelse af momslovens regler vedrørende udlejning og salg af fast ejendom. Scenarierne behandles uafhængigt, med uafhængige forhold som har betydning for en eventuel momsbelastning til følge.

10.1 Scenarie 1 - Opførsel med hensigt på salg

Virksomheden har opført en bygning, med hensigt på salg i færdiggørelsesåret 2021. Ejendommen sælges i 2021. Virksomheden er berettiget til at fradrage 1.200.000 kr. i indgående moms, samt afregne 1.800.000 kr. i udgående moms i forbindelse med salget.

	Pris inklusive moms	Moms	Pris eksklusive moms
Opførselsomkostninger	6.000.000,00	1.200.000,00	4.800.000,00
Salgspris	9.000.000,00	1.800.000,00	7.200.000,00
Fortjeneste			2.400.000,00

Figur 1 - Egen tilvirkning

Der sondres vedrørende, hvorvidt bygningen er opført for egen regning eller for fremmed regning. Ved opførsel for fremmed regning, kan virksomheden fradrage omkostninger til leverandøren. Samtidigt skal leverandøren som udfører opførslen, afregne udgående moms for ydelsen.

Modsat, såfremt virksomheden har opført bygningen på egen regning, med formål omkring udlejning eller salg af fast ejendom, skal virksomheden afregne moms (pålægsmoms). Pålægsmomsen afregnes uagtet, hvorvidt virksomheden ejer eller lejer grunden, hvorpå byggeriet opføres eller ombygges eller moderniseres i væsentligt omfang. Det skyldes at ejendommen efter færdiggørelsen, betragtes som ny momspligtig ejendom.

Pålægsmomsen opgøres til normalværdien, for eget udført arbejde og egne anvendte materialer til byggeriet. Normalværdien er værdien, som en uafhængig tredjepart skal betale for tilsvarende leverance. Arbejdet og materialerne betragtes som en momspligtig leverance, foretaget fra virksomheden og til virksomheden selv, hvorfor der pålægges virksomheden en pålægsmoms.

Reglerne vedrørende pålægsmoms, er indført med henblik på at imødegå et incitament til momsundgåelse og forhindre momsens optræden som en konkurrenceforvridning ved momspligtige leverancer for egen regning. Såfremt byggeriet er opført for egen regning og byggeriet efterfølgende sælges momspligtigt, kan pålægsmomsen fradrages.

Virksomheder som er momsfritaget jf. ML § 13, stk. 1, kan ikke fradrage afholdte omkostninger, grundet at virksomhedens leverancer er momsfritaget. Momsfritaget virksomheder kan have større interesse i opførsel på egen regning, end fremmed regning. Det skyldes at den momsfritaget virksomhed, ikke kan fradrage indgående moms ved leverance for fremmed regning. Interessen ved opførsel på egen regning, opstår ved at den momsfritaget virksomhed, forsøger momsundgåelse for betaling af indgående moms, udstedt fra fremmed regning. Det skyldes at momsfritaget virksomheder ikke er berettigede til at fradrage den indgående moms.

Den momsfritaget virksomhed, kan som følge af frivillig momsregistrering, fradrage indgående moms vedrørende afholdte omkostninger for køb, opførsel og ombygning af ejendommen. Momsregistreringen sikrer virksomhedens fradragsberettigelse for omkostninger, trods salg af fast ejendom, som udgangspunkt er momsfritaget jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9. Berettigelsen som følge af frivillig registrering, indtræder såfremt virksomhedens indkøb har direkte tilknytning til en eller flere momspligtige leverancer.

I forbindelse med salg af nyopført bygning, skal virksomheder afregne udgående moms. Det skyldes at salg af nyopført bygning og byggegrunde, er begrænset fra momsfrigtagelsen jf. ML

§ 13, stk. 1 nr. 9. Momspligten blev indført d. 1. januar 2011 ved lov nr. 520 d. 12. juni 2009 (L 2009-06-12 nr. 520).

En gammel bygning med tilhørende jord, hvorpå der er sket væsentlig til - og ombygning, betragtes efterfølgende som *ny bygning med tilhørende jord*. Der betragtes at være sket væsentlig til - og ombygning, såfremt værdien af omkostninger vedrørende til - og ombygningen, overstiger 25% af seneste offentlige ejendomsvurdering. Såfremt salgsprisen er højere, end seneste ejendomsvurdering forinden ombygningen, plus omkostninger vedrørende til - og ombygningen, kan salgsprisen anvendes som beregningsgrundlag for kriteriet på 25%. Salgsprisen kan ikke anvendes som beregningsgrundlag, vedrørende salg mellem interesseforbundne parter.

En gammel bygning uden tilhørende jord, betragtes som værende væsentlig til - og ombygget, såfremt værdien af omkostninger vedrørende til - og ombygningen, overstiger 50% af seneste offentlige ejendomsvurdering. Opstår tvivl, hvorvidt byggeriet med eller uden jord kan overholde 25% eller 50% grænsen, kan det være favorabelt for virksomheder at blive frivilligt momsregistreret. Det skyldes at en momsregistreret virksomhed, kan fradrage omkostninger anvendt ved til - og ombygningen og udløser likviditet hos virksomheden.

Såfremt omkostninger vedrørende til - og ombygning på bygning med eller uden jord, ikke overstiger 25% eller 50% end seneste ejendomsvurdering, forbliver bygningen gammel og kan sælges uden moms. Formoder en registreret virksomhed at omkostninger vedrørende til - og ombygning overstiger 25% eller 50% end seneste ejendomsvurdering og foretager virksomheden fradrag med tilknytning til omkostningerne, for efterfølgende at konstatere at omkostningerne ikke har oversteget 25% eller 50% end seneste ejendomsvurdering, indtræder en reguleringsforpligtelse. Det skyldes at bygningen forbliver gammel og moms fritaget uden fradragsberettigelse.

En bygning anses som ny bygning, indtil der er sket første indflytning. Såfremt der ikke er sket første indflytning, udløser salg af bygningen en momspligt. Momspligten gælder uanset antallet af salg, som bygningen gennemgår forinden første indflytning. Der anses at være sket første indflytning, på tidspunktet når der sker overdragelse af brugsretten til bygningen. Sælges bygningen inden første 5 år fra færdiggørelsestidspunktet, og er der sket første indflytning, udløser salget momspligt. Efterfølgende salg af bygningen, indenfor den 5-årige periode er moms fritaget, såfremt der er sket første indflytning.

Ved salg mellem interesseforbundet parter, stilles krav omkring, at brugsperioden skal udgøre mindst 2 år, såfremt et efterfølgende salg, inden for en 5 års periode skal foretages momsfrit.

Salg af byggegrunde, hvorpå der kan opføres en bygning, indtræder et momspligtigt salg. Foreligger der allerede en bygning på byggegrunden, kan der ligeledes foreligge et momspligtigt salg. Momspligten afhænger af hvorvidt den eksisterende bygning på grunden, bliver anset som funktionsdygtig til formålet med bygningen. Såfremt den eksisterende bygning, konstateres at være ikke-funktionsdygtig, kan grunden med tilhørende bygning, anses som salg af byggegrund. Såfremt der konstateres en gammel bygning som er funktionsdygtig på leveringstidspunktet, bliver salg af bygningen med tilhørende grund momsfritaget. Undtagelsesvis såfremt sælger forinden overdragelsen, har påbegyndt nedrivning helt eller delvist af eksisterende bygning(er), som anses levering af en byggegrund, hvortil der indtræder en momspligtig levering.

10.2 Scenarie 2 – Opførsel med ændret hensigt til momspligtig aktivitet

Bygningen er opført i 2021 med henblik på salg. Bygningen kan ikke sælges inden regnskabsårets afslutning i 2021 og virksomheden ændrer hensigten til udlejning af fast ejendom. Såfremt bygningen udlejes til erhvervsmæssigt formål, forbliver virksomheden fortsat berettigede i at fradrage indgående moms af 1.200.000 kr.

	Pris inklusive moms	Moms	Pris eksklusive moms
Opførselsomkostninger	6.000.000,00	1.200.000,00	4.800.000,00
Salgspris	9.000.000,00		9.000.000,00
Fortjeneste			4.200.000,00

Figur 2 - Egen tilvirkning

Fradragsberettigelse for omkostninger til opførsel eller ombygning af fast ejendom, kan opnås såfremt virksomheden er frivilligt momsregistreret i forbindelse med udlejning eller forsøg på udlejning af bygning til erhvervsmæssigt formål. Registreringen skal godkendes af SKAT og udlejningen skal minimum udgøre 2 kalenderår.

Udlejning af fast ejendom er som udgangspunkt momsfritaget jf. ML § 13, stk. 1 nr. 8, medmindre udlejningen sker til erhvervsmæssigt formål. Udlejning til erhvervsmæssigt formål, udgør en momspligtig aktivitet, hvortil virksomheden har mulighed for at fradrage

omkostninger med tilknytning til udlejningen. Momsregistrering i forbindelse med udlejning er valgfrit. Tilvalg af momsregistrering, har betydning for momsbelastningens størrelse, som reduceres gennem foretagne fradrag for omkostninger. Frivillig registrering, kan foretages med tilbagevirkende kraft, hvorfor virksomheden har mulighed for at fradrage omkostninger som er afholdt forinden registreringen. Kriteriet for registrering med tilbagevirkende kraft, skal der på købstidspunktet konstateres en afgiftspligtig person, med hensigt omkring at drive selvstændig, økonomisk virksomhed.

Jævnfør ML § 13, stk. 8 nr. 1, gælder at udlejning af fast ejendom er moms fritaget, såfremt udlejningsperioden udgør mere end en måneds varighed. Udlejningen kan foretages til erhvervsmæssigt formål eller til boligformål. Foretages udlejningen til boligformål, gælder en moms fritaget udlejning uden mulighed for frivillig momsregistrering.

Udlejes en bygning til erhvervsmæssigt formål i 10 år fra færdiggørelsestidspunktet, som derefter overgår til moms fritaget anvendelse, omfattes bygningen ikke af reglerne vedrørende udtagning eller regulering. Det skyldes at bygningen efter 5 år, ændre karakter fra at være en ny bygning, til en gammel bygning som er moms fritaget og udløser således ikke moms ved udtagning.

Tilsvarende er bygningen efter 10 år, ikke omfattet af reglerne vedrørende regulering og skyldes udløb af bygningens reguleringsperiode, som gælder investeringsgoder for fast ejendom.

10.3 Scenarie 3 – Opførsel med ændret hensigt af ny bygning til moms fritaget aktivitet

Virksomheden har siden opførselsåret 2021, drevet momspligtig udlejning. I 2025 ændres karakter af udlejningen, fra momspligtig udlejning, til moms fritaget udlejning vedrørende boligformål.

Virksomheden har kalenderår som regnskabsår, ejendommen er 4 år gammel i 2025 og der betragtes en ændring på en ny ejendom. Ejendommen betragtes som ny, indtil udløb af en 5-årig periode fra opførselsåret 2021.

I forbindelsen med overgangen til moms fritaget udlejning, foreligger en fuldkommen ændret anvendelse af ejendommen. Den 1. juni 2021 indtrådte nye regler, vedrørende fuldkommen ændret anvendelse fra momspligtig aktivitet til fuldkommen moms fritaget aktivitet. Reglerne omfatter udtagningsmoms, som udløses på tidspunktet ved fuldkommen ændret anvendelse.

Udtagningsreglerne erstatter reglerne omkring reguleringsforpligtelse, og skyldes at virksomheden betragtes at have udtaget ejendommen i forbindelse med ejendommens overgang til fuldkommen momsfrataget anvendelse. Betragtningen omkring udtagning, sker såfremt virksomheden ændrer fuldkommen anvendelse i perioden, mens ejendommen betragtes som ny. Ejendommen betragtes som ny i 5 år, fra opførelstidspunktet. Jævnfør afsnit 10.1 vedrørende scenarie 1, udløses momspligt ved salg af nye ejendomme og ligeledes udløses udtagningsmoms, i forbindelse med udtagning af nye ejendomme. I forbindelse med en registreret virksomhed, som udtager en momspligtig ejendom til momsfrataget aktivitet, anses virksomheden at foretage en afgiftspligtig transaktion. Transaktionen er ikke en egentlig levering, men sidestilles med levering mod vederlag og udløser en forpligtelse i form af udtagningsbeskatning. Udtagningsmomsen forfalder på tidspunktet ved udtagningen og betales fuldt ud i regnskabsåret 2025.

Opgørelsen af udtagningsmomsen som falder til betaling, beregnes ud fra ejendommens markedsværdi. Opgørelsen kan medføre en større betaling, end foretagne fradrag for samlede opførselsomkostninger for ejendommen.

Virksomheden kan i forbindelse med opkrævning af udtagningsmoms, blive forpligtiget til at afregne et større beløb, end virksomhedens foretagne fradrag for opførselsomkostninger. Det skyldes, såfremt samlede opførselsomkostninger er lavere end ejendommens markedsværdi på udtagningstidspunktet. Stigning i ejendomsværdien fra opførselsåret, har stor betydning i opgørelsen af udtagningsbeskatning.

For at indikere betydningen af en fuldkommen ændring af fast ejendom, foreligger nedenfor et konkret eksempel, vedrørende virksomhedens udtagning af ejendommen.

	Pris inklusive moms	Moms	Pris eksklusive moms
Opførselsomkostninger	6.000.000,00	1.200.000,00	4.800.000,00
Salgspris	9.000.000,00	1.800.000,00	7.200.000,00
Fortjeneste			2.400.000,00

Figur 3 - Egen tilvirkning

I 2021 har virksomheden foretaget et berettiget fradrag for opførselsomkostninger. Opførselsomkostningerne udgjorde 6.000.000 kr., hvortil der er fratrasket moms som udgør

1.200.000 kr. i moms. Virksomheden har indtil 2025, fortsat været berettiget til fratrækne fradrag.

På udtagningstidspunktet i 2025, har ejendommen en markedsværdi på 9.000.000 kr. Momsen er opgjort ud fra markedsværdien og udgør 1.800.000 kr., som betragtes udtagningsmoms. Pågældende udtagningsmoms, forfalder samlet til betaling i udtagningsåret 2025.

Markedsværdiens kan i stedet fastsættes til 11.000.000 kr., som indikation på værdiens betydning ved udtagning.

	Pris inklusive moms	Moms	Pris eksklusive moms
Opførselskostninger	6.000.000,00	1.200.000,00	4.800.000,00
Salgspris	11.000.000,00	2.200.000,00	8.800.000,00
Fortjeneste			4.000.000,00

Figur 4 - Egen tilvirkning

I forbindelse med markedsværdien, der er steget til 11.000.000 kr., forfalder en udtagningsmoms på 2.200.000 kr. til betaling. Virksomheden er i forbindelse med ejendommens stigende markedsværdi, blevet mere momsbelastet på tidspunktet ved udtagning.

Uanset størrelsen på markedsværdien, belastes virksomheden mere ved betaling af udtagningsmoms, omvendt en forfaldt betaling som følge af en reguleringsforpligtelse jf. afsnit 10.4 vedrørende scenarie 4. Såfremt virksomheden ved pågældende tilfælde, i stedet var omfattet reglerne omkring regulering, forfaldt en reguleringsforpligtelse til betaling. Reguleringsforpligtelsen ville vedrøre tidligere fratrækne fradrag på 1.500.000 kr. Forpligtelsen ville falde til betaling, gennem flere opkrævninger med opdelte betalinger. Opdelingen ville forløbe gennem en reguleringsperiode på 10 år, dermed en årlig betaling på 150.000 kr. Sammenlignet med udtagningsmomsen, baseret på markedsværdien på 11.000.000 kr., foreligger en udtagningsmoms til betaling på 2.200.000 kr. og forfalder samlet til betaling i 2025. Samlet opkræves virksomheden en ekstra betaling på 700.000 kr., i forhold til opkrævning vedrørende en reguleringsforpligtelse.

10.4 Scenarie 4 – Opførsel med ændret hensigt af gammel bygning til momsfritaget aktivitet

Virksomheden har drevet momspligtig aktivitet, siden opførselsåret 2021. Den momspligtige aktivitet har foregået gennem udlejning af fast ejendom, vedrørende erhvervsmæssig udlejning. I 2027 ændres aktiviteten i udlejningen, fra momspligtig aktivitet, til momsfritaget aktivitet vedrørende boligformål. Virksomheden har kalenderår som regnskabsår, således er ejendommen 6 år gammel i 2027 og betragtes som gammel ejendom jf. afsnit 10.1 vedrørende scenarie 1.

Ved ændret anvendelse til momsfritaget udlejning, foreligger en fuldkommen ændret anvendelse af ejendommen. Ændringen finder sted 6 år efter opførelsesåret og ændringen vedrører anvendelse af en gammel bygning. Trods fuldkommen ændret anvendelse, har udtagningsreglerne ingen betydning og skyldes at ændringen vedrører en gammel bygning som ikke udløser momspligt i forbindelse med salg. Udtagningsreglerne får kun betydning på nye bygninger jf. afsnit 10.3 vedrørende scenarie 3.

Ændres bygningens anvendelse inden for en 10-årig periode fra færdiggørelsestidspunktet, omfattes virksomheden af en reguleringsforpligtigelse. Reglerne vedrørende regulering omfatter en reguleringsperiode, som for fast ejendom udgør en 10-årige periode. Såfremt virksomheden ændrer anvendelse fra momspligtig aktivitet til momsfritaget aktivitet indenfor den 10-årige periode, foretages en regulering vedrørende virksomhedens foretagne fradrag, for omkostninger tilknyttet ejendommen. Reguleringen skyldes, at virksomheden i forbindelse med ændret anvendelse, ikke er berettiget til tidligere foretagne fradrag, som vedrørte momspligtig aktivitet.

Virksomheden er frivilligt momsregistreret jf. afsnit 10.2 vedrørende scenarie 2. På opførelsestidspunktet, forelå virksomheden fuld fradragsret og i opførselsåret foretog virksomheden et fradrag på 1.200.000 kr. i indgående moms. Fradraget på 1.200.000 kr. udgør et samlet fradrag, som virksomheden var berettiget til på opførelsestidspunktet. I forbindelse med den ændrede anvendelse i 2027, foreligger virksomheden et mindre fradrag, end 1.200.000 kr. end bestemt i opførelsestidspunktet. Virksomheden skal regulere det foretagne fradrag på 1.200.000 kr. Det skyldes at virksomheden i 2027, kun er berettigede til at fradrage 720.000 kr. i indgående moms og udløser en forpligtelse vedrørende en tilbagebetaling på 480.000 kr. Beløbet på 480.000 kr. vedrører delen af tidligere fratrukne fradrag, som virksomheden efter

ændringen ikke er berettigede til at fradrage. Reguleringen foretages med lige store andele, i hvert regnskabsår under reguleringsperioden. Bygningens ændrede anvendelse sker 7 år efter færdiggørelsestidspunktet og reguleringen foretages i regnskabsåret, hvori der foretages udlejning til boligformål. Virksomheden har været berettigede til at fradrage 6/10 af det fratrukne fradrag. Fra tidspunktet ved påbegyndt udlejning til boligformål, tilbageføres 1/10 af det ikke-berettigede fradrag for indgående moms. Tilbageføringen foretages ved regnskabsårets afslutning. Reglerne vedrørende regulering, erstatter udtagningsreglerne, såfremt bygningen betragtes som gammel. Reguleringsforpligtelsen sikrer at virksomheden fradrager omkostninger, som virksomheder er berettigede til vedrørende investeringsgoder for fast ejendom.

År	Moms	Forskud	Fradragsprocent	Regulering
2021	120.000,00	120.000,00	100	0
2022	120.000,00	120.000,00	100	0
2023	120.000,00	120.000,00	100	0
2024	120.000,00	120.000,00	100	0
2025	120.000,00	120.000,00	100	0
2026	120.000,00	120.000,00	100	0
2027	-	-	0	120.000,00
2028	-	-	0	120.000,00
2029	-	-	0	120.000,00
2030	-	-	0	120.000,00

Figur 5 - Egen tilvirkning

11 Konklusion

Forinden vedtagelse af lovforslaget 520 af 12/06/2009 omkring moms på fast ejendom, var levering af fast ejendom udelukkende momsfritaget. Vedtagelsen med virkning fra indkomståret 2011, skabte en harmonisering mellem momssystemdirektivet og den danske momslov, vedrørende en delvis ophævelse af momsfritagelse ved salg af fast ejendom. Vedtagelsen vedrørte indførsel af momspligt, konkret ved salg af nye ejendomme med og uden tilhørende jord, samt byggegrunde jf. ML § 13, stk. 1 nr. 9 litra a og litra b. Vedtagelsen har forårsaget, at der skal sondres mellem nye ejendomme og gamle ejendomme, hvoraf gamle ejendomme karakteriseres som ejendomme, der er mere end 5 år gamle fra opførselssåret, hvori der er sket første indflytning. Gamle ejendomme, kan modsat nye ejendomme sælges momsfrit og derfor gælder en væsentlig sondring mellem ejendommenes karakter.

Ifølge ML § 37, stk. 1 kan ejere af fast ejendom, der anvender ejendomme til momspligtige formål, fradrage omkostninger til indkøb som vedrører ejendommen. Virksomhedens ret til fradrag, skyldes at der statueres momspligt ved udlejning til erhvervsmæssigt formål og salg af fast ejendom, som betragtes en momspligtig leverance. Forinden der blev vedtaget momspligt på nye ejendomme og byggegrunde, forelå ikke virksomheder fradragsret vedrørende fast ejendom.

Momslovens ændring med virkning fra indkomståret 2011, har dannet bestemmelsen omkring at salg af fast ejendom, som udgangspunkt er momsfritaget ved levering jf. ML § 13, stk. 1 nr. 9. Som følge af ændringen, gælder således en begrænsning fra momsfritagelsen vedrørende levering af nye ejendomme med og uden tilhørende jord samt byggegrunde jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9 litra a og litra b.

En ”ny” ejendom, defineres i momsmæssig forstand som ny fra opførselstidspunktet og 5 år frem fra opførselstidspunktet. Såfremt der ikke er sket første indflytning efter 5 år, fra opførselstidspunktet, betragtes ejendommen fortsat som en ny ejendom. Konstateres ingen første indflytning ved et senere tidspunkt, anses ejendommen som ny i en uendelig periode. Første indflytning kan ske fra virksomheden selv eller fra en udefrakommende lejer. Såfremt ejendommen udlejes til udefrakommende, skal en lejekontrakt mellem udlejer og lejer, danne belæg for hvorvidt ejendommen er taget i brug til dets formål.

Endvidere kan der betragtes en ”ny” ejendom, såfremt en gammel ejendom har været omfattet af en væsentligt til-, og ombygning. Væsentlighedskriteriet afgrænses omkring, hvorvidt omkostninger til udførsel af til-, og ombygningsarbejdet, overstiger 25% i forhold til ejendommens seneste offentlige ejendomsvurdering, plus omkostninger anvendt til-, og ombygningen. Væsentlighedskriteriet kan endvidere opgøres ved, hvorvidt omkostningsopgørelsen overstiger 25% i forhold til ejendommens salgspris.

Væsentlighedskriteriet er således bestemt i forhold til en såkaldt 25%-regel, som gælder ejendomme *med* tilhørende jord. Gælder derimod ejendomme *uden* tilhørende jord, baseres væsentlighedskriteriet i stedet i forhold til en såkaldt 50%-reglen, som sammenholdes med tilsvarende forhold som 25%-reglen. Såfremt omkostninger til udførsel af til-, og ombygning overstiger 25%-reglen eller 50%-reglen, i forhold til ejendommens seneste offentlige ejendomsvurdering eller ejendommen salgspris, anses at være sket en væsentligt til-, og ombygning på en gammel ejendom. Konstateres at være sket en væsentlig til-, og ombygning på en gammel ejendom, konverteres ejendommen som ny.

Jævnfør beregningsgrundlaget vedrørende omkostninger der indgår i forhold til væsentlighedskriteriet, indgår kun omkostninger som direkte forbedrer eller aktivt ændre ejendommen, hvorfor forudgående omkostninger vedrørende undersøgelser omkring udførsel af til-, og ombygningen, samt rådgiver mv. ikke indgår i beregningsgrundlaget. Omkostninger der indgår i beregningsgrundlaget vedrørende opgørelse af væsentlighedskriteriet, skal vurderes 5 år tilbage fra salgstidspunktet.

Momslovens ændring med virkning fra indkomståret 2011, skabte ligeledes bestemmelse omkring momspligt på levering af byggegrunde jf. ML § 13, stk. 1 nr. 9, litra b. Momspligten gælder uanset, hvorvidt byggegrunden anses som byggemodnet. Levering af byggegrund, kan i momsmæssig henseende, ligeledes være i forbindelse med levering af en grund, hvorpå der er opført en bygning. Såfremt levering af en grund med tilhørende bygning, skal anses som levering af byggegrund, skal bygningen på grunden, konstateres som ikke-funktionsdygtig på overdragelsestidspunktet. Såfremt sælger er påbegyndt en nedrivning af en tilhørende bygning og bygningen på leveringstidspunktet, ikke anses som helt eller delvis funktionsdygtig, betragtes ”levering af byggegrund” frem for ”levering af gammel bygning med tilhørende jord”. Købers hensigt med grunden og eventuelt nedrivning af eksisterende bygning, har ingen betydning, for hvorvidt salget betragtes som levering af en byggegrund.

Udover salg af fast ejendom, kan virksomheder beskæftiges inden for udlejning af fast ejendom. Udlejning af fast ejendom er som udgangspunkt momsfritaget jf. ML § 13, stk. 1, nr. 8. Udlejes dele eller hele ejendommen til erhvervsmæssigt formål, kan udlejer blive frivilligt momsregistreret jf. ML § 51, stk. 1. Vedrørende frivillig momsregistrering, foreligger krav omkring at udlejer skal fakturere moms vedrørende udlejningen. Ydermere foreligger krav omkring en udlejningsperiode på minimum 2 år. Ved en frivillig momsregistrering, ved erhvervsmæssig udlejning, bliver udlejningen momspligtig.

Derved opnår udlejer mulighed for at fradrage moms på omkostninger, som vedrører indkøb til ejendommen. Det skyldes at udlejning i forbindelse med frivillig registrering, anses som en momspligtig leverance.

Det er udelukkende muligt for ejer at indgå frivillig momsregistrering, såfremt udlejning af fast ejendom sker til erhvervsmæssigt formål.

Fast ejendom betragtes i momsmæssig henseende, som et investeringsgode. Momsloven behandler bestemmelser vedrørende virksomheders investeringsgoder, omkring fradragsret på anskaffelsestidspunktet og på senere tidspunkt efter anskaffelse.

Der kan forekomme en ændring i fradraget, som virksomheden på anskaffelsestidspunktet var bestemt som berettiget til. Ændringen kan forekomme, såfremt anvendelsen af en ejendom ændres og skyldes at ejendommen hidtil anvendelse, var belæg for fradragets størrelse på anskaffelsestidspunktet.

Forelå der virksomheden en fradragsret på anskaffelsestidspunktet, skyldtes berettigelsen en momspligtig anvendelse af ejendommen, i form af enten et salg af ny ejendom eller erhvervsmæssig udlejning, hvortil udlejer var frivillig momsregistreret. Virksomheder der har opnået fuld eller delvis fradrag for omkostninger vedrørende til-, og ombygningsarbejde jf. ML § 43 stk. 2, eller for omkostninger vedrørende vedligeholdelse og reparation som overstiger 100.000 kr. jf. ML § 43, stk. 3, omfattes af bestemmelser vedrørende en reguleringsforpligtigelse. Reguleringsforpligtigelsen har til formål at sikre, at virksomheder kun kan fradrage omkostninger med tilknytning til momspligtige leverancer.

Såfremt en virksomhed, opfører en ny ejendom eller foretager væsentlig til-, og ombygning på en gammel ejendom med henblik på salg, indtræder et momspligtigt salg af en ny ejendom jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra a. Såfremt der statueres momspligt, har virksomheden ligeledes fradrag for omkostninger med relation til ejendom, hvortil der er statueret momspligt. Såfremt hensigten på ejendommen, hvortil der er bestemt fradragsret, ændres efter opførelse fra hensigten omkring salg, til hensigt omkring udlejning til erhvervsmæssigt formål, påvirkes

virksomheden ikke at en reguleringsforpligtelse. Sker derimod at ejendommens anvendelse, ændres til udlejning vedrørende boligformål, påvirkes virksomheden af en reguleringsforpligtelse, såfremt ændringen sker inden for en 10-årige periode fra opførelstidspunktet.

I årene fra opførelstidspunktet, hvorfra virksomheden anvender ejendommen til fradragsberettigede formål, berettiges virksomheden til et fradrag, som i hvert efterfølgende indkomstår fra opførelsåret, berettiger til 1/10 af det samlede foretagne fradrag. Berettigelsen forekommer såfremt den momspligtige anvendelse, forløber uændret i hele reguleringsperioden. Såfremt virksomheden i et indkomstår, inden for den 10-årige periode fra opførelstidspunktet, ændrer ejendommens anvendelse til momsfritaget aktivitet, reguleres foretagne fradrag. Reguleringen foretages fra indkomståret hvori ændringen foretages, samt i efterfølgende år indtil den 10-årige reguleringsperiode er ophørt. Reguleringsforpligtelsen skyldes at virksomhedens i forbindelse med ændret anvendelse af ejendommen, ikke er berettiget til tilsvarende fradrag, som bestemt i opførelssåret. Konkret sker en regulering af foretagne fradrag med begrundelsen at virksomheden ikke er berettigede til størrelsen af foretagne fradrag, vedrørende resterende indkomstår i reguleringsperioden fra efter ændringen. Den ikke berettigede fradragsdel, udgør størrelsen på reguleringsforpligtelsen.

Forinden d. 1. juli 2021, var det udelukkende reguleringsforpligtelsen, som havde betydning vedrørende ændret anvendelse på fast ejendom. I 2019 blev lovforslaget LFF 2019-10-02 nr. 27 vedtaget. Vedtagelsen indførte bestemmelser omkring udtagningsbeskatning, som delvis erstatning til bestemmelserne omkring reguleringsforpligtelsen. Bestemmelserne inden for udtagningsbeskatning, vedrørende investeringsgoder som fast ejendom, kan pålægge virksomhederne en momsbelastning, der betragtes som en større belastning end førnævnte reguleringsforpligtelse.

Baggrunden for at virksomheder bliver pålagt udtagningsbeskatning, skyldes at virksomheder med fuld eller delvis adgang til fradrag for moms på omkostninger, hvortil omkostningerne ændres fra at belaste virksomhedens momspligtige aktivitet, til udelukkende at belaste virksomhedens momsfritaget aktivitet. Såfremt pågældende virksomheder med fuld eller delvis fradrag, har fradraget omkostninger i forbindelse med opførelse eller til-, og ombygning med formål omkring momspligtig aktivitet, som efterfølgende ændres til fuldkommen momsfritaget aktivitet, betragtes virksomheden af udtage ejendommen.

Udtagningsbeskatningen har samme formål som reguleringsforpligtigelsen, konkret at sikre en neutralitet i momsfradraget efter ændret anvendelse, således virksomheder alene opnår fradrag for omkostninger, tilknyttet momspligtig aktivitet.

Foretager virksomheden en fuldkommen ændring i anvendelsen af en momspligtig ejendom, betragtes ændringen som udtagning af momspligtigt investeringsgode på udtagnings tidspunktet. Udtagningen sidestilles med levering mod vederlag jf. ML § 5, stk. 1 og stk. 2, der statuerer en momspligtig leverance.

Udtagningsbeskatning påvirker alene nye ejendomme, herunder nye ejendomme hvori der sker fuldkommen ændret anvendelse fra momspligtigt-, til momsfritaget anvendelse. Udtagningsmomsen opgøres til ejendommens markedsværdi på udtagnings tidspunktet.

Virksomheder oplever større momsbelastning ved udtagningsbeskatning, end som følge af en reguleringsforpligtigelse. Virksomheder med hensigt på salg af fast ejendom, hvor salget mislykkedes og der efterfølgende ændres anvendelse til udlejning af fast ejendom, kan salgsprisen betragtes som høj. Udtagningsmomsen er baseret på markedsværdien, hvortil der betragtes en større momsbelastning, fordi der tages udgangspunkt i en salgspris, som er mislykkedes i forbindelse med salg af fast ejendom. Såfremt der sker delvis ændring af en bygning, påvirkes bygningen af bestemmelserne vedrørende regulering. Reguleringsforpligtelsen er baseret på en regulering i forhold til virksomhedens foretagne fradrag, vedrørende omkostninger i relation til bygningen.

Anførte bestemmelser vedrørende momsmæssige konsekvenser for udlejning og salg af fast ejendom, har betydning for virksomheders byggeprojekter samt oplyste hensigter med fast ejendom. Særligt har indførslen vedrørende udtagningsbeskatning, betydning for virksomheder, som oplever forhold med betydning for at virksomheden ændrer fuldkommen hensigt vedrørende fast ejendom. Således bør virksomheder have et stærkt beslutningsgrundlag vedrørende anvendelse af fast ejendom, med formål omkring undgåelse af en regulering eller udtagningsmoms, som kan medføre en større momsbelastning.

12 Litteraturliste

12.1 Bøger

- Thygesen, Jette (2021) ”*Grundlæggende momsretlige principper i teori og praksis*”, 3. udgave, Djøf Forlag
- Edlund, Hans Henrik & Mehl, Rasmus (2019) ”*Ejendomme 2 skatter og afgifter*”, Karnov Group
- Engers Pedersen, Søren (2021) ”*Moms på fast ejendom*”, 2 udgave, Karnov Group
- Hansen, Lone L & Werlauff, Erik (2016) ”*Den juridiske metode – en introduktion*”, 2 udgave, jurist og økonomforbundetsforlag
- Evald, Jens (2016) ”*Juridisk teori, metode og videnskab*” 1 udgave, Jurist – og Økonomforbundets forlag
- Dekov, Erik & Engsig, John – Opdateret af Juul, Mette – Gosvig, Lars M (2014) ”*Moms, Energi, Lønsum – En lærebog om afgifter*”, 4 udgave, Karnov Group
- Engers Pedersen, Søren – Andersen, Merete & Danielsen, Linda-Sophia (2015) ”*Moms 1: Fradragsret*”, 5 udgave, Karnov Group
- Blume, Peter (2020) ”*Retssystemet og juridisk metode*”, 4 udgave, Jurist - og økonomforbundets forlag

12.2 Præjudicielle afgørelser

- Domstolens dom (anden afdeling) af 14. februar, 1985. D.A Rompelman og E.A Rompelman-Van Deelen mod Minister van Financiën: Sag C-268/83
- Domstolens dom (tredje afdeling) af 13. juli, 1989. Skatteministeriet mod Morten Henriksen: Sag C-173/88
- Domstolens dom (sjette afdeling) af 8. februar, 1990. Staatssecretaris van Financiën mod Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV: Sag: 320/88
- Domstolens dom (sjette afdeling) af 11. juli, 1991. H. Lennartz, München mod Finanzamt München: Sag C-97/90
- Domstolens dom (femte afdeling) af 25. juli, 1991. Ayuntamiento de Sevilla mod Recaudadores de Tributos de las Zonas primera y segunda: Sag C-202/90
- Domstolens dom (femte afdeling) af 6. april, 1995. BLP Group plc mod Commissioners of Customs and Excise: Sag C-4/94
- Domstolens dom (femte afdeling) af 29. februar, 1996. INZO mod Belgische Staat: Sag: C-110/94
- Domstolens dom (fjerde afdeling) af 26. september, 1996. Renate Enkler mod Finanzamt Homburg. Sag: C-230/94
- Domstolens dom (sjette afdeling) af 27. januar, 2000. Staatssecretaris van Financiën mod J.Heerma: Sag C-23/98
- Domstolens dom (anden afdeling) af 8. juli, 2000. Commissioners of Customs & Excise mod Midland Bank PLC: Sag C-98/98

- Domstolens dom (sjette afdeling) af 9. oktober, 2001. Commissioners of customs and excise mod Mirror Group plc: Sag: C-409/98
- Domstolens dom (første afdeling) af 18. november, 2004. État belge mod Temco Europe SA: Sag: C-284/03
- Domstolens dom (tredje afdeling) af 3. marts, 2005. I/S FINI H mod Skatteministeriet: Sag C-32/03
- Domstolens dom (tredje afdeling) af 3. marts, 2005. Fonden Marselisborg Lystbådehavn mod skatteministeriet: Sag C-428/02
- Domstolens dom (anden afdeling) af 18. oktober, 2007. J.A. van der Steen mod Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi/kantoor Utrecht: Sag C-355/06
- Domstolens dom (femte afdeling) af 29. oktober, 2009. NCC Construction Danmark A/S mod Skatteministeriet: Sag: C-174/08
- Domstolens dom (fjerde afdeling) af 19. november, 2009. Don Bosco Onroerend Goed BV mod Staatssecretaris van Financiën: Sag C-461/08
- Domstolens dom (fjerde afdeling) af 12. juli, 2012. J.j komen en Zonen Beheer Heerhugowaard BV mod Staatssecretaris van Financiën: Sag C-326/11
- Domstolens dom (fjerde afdeling) af 15. november, 2012 Susanne Leichenich mod Ansbart Peffekoven, Ingp Horeis: Sag: C-532/11
- Domstolens dom (ottende afdeling) af 19. december, 2012 Direktor na Direktsia »Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto« – grad Burgas pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsiya za prihodite mod Orfey Bulgaria EOOD: Sag: C-549/11

- Domstolens dom (første afdeling) af 13. juni, 2013. Galin Kostov mod Direktor na Direktsia »Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto« – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite: Sag: C-62/12
- Domstolens dom (tredje afdeling) af 23. april, 2015. Property Development Company NV mod Belgische staat: Sag: C-16/14
- Domstolens dom (anden afdeling) af 16. november, 2017. Kozuba Premium Selection sp. z o.o mod Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie: Sag C-308/16
- Domstolens dom (anden afdeling) af 13. juni, 2019. IQ mod Inspecteur van de rijksbelastingdienst: Sag C-420/18
- Domstolens dom (første afdeling) af 4. september, 2019. Skatteministeriet mod KPC Herning: Sag: C-71/18

12.3 Skatteministeriet

- SKM2003.328.TSS ” Moms - tilladelse til sektorisk opdeling af udlejningsejendomme”, SKAT.
- SKM2003.163.VLR ” Moms - frivillig registrering - udlejning - delvis fradrag - byggeomkostninger - erhvervsmæssig andel - adskillelse fra privatbolig”, SKAT.
- SKM2004.401.LSR, ”Momsfradrag – fællesudgifter for museum”, SKAT.
- SKM2005.485.LSR, ”fradrag for moms af rådgivningsudgifter vedrørende salg af ejendom”, SKAT.
- SKM2007.142.SR ” Udlejning af fast ejendom til hospiceformål”, SKAT.

- SKM2007.446.SR” Hotelejerlejlighed - moms i forbindelse med udlejning og egen benyttelse - virksomhedsskatteordning - ejendomsværdiskat og skat i forbindelse med salg”, SKAT.
- SKM2007.723.SR ” Moms - Udlejning af hhv. selvstændige og ikke selvstændige matrikulerede ferielejligheder ”, SKAT.
- SKM2007.934.LSR ” Anmodning om udbetaling af negativt momstilsvaret – Teknisk skole”, SKAT
- SKM2008.826.SKAT ”Moms – interesseforbundne parter og normalværdi”, SKAT
- SKM.2010.807 SR” Moms på grunde/byggegrunde, når kommunen køber/sælger”, SKAT
- SKM2010.490.BR, ”Moms - fradrag - ombygning – svømmebassin”, SKAT.
- SKM.2010.405.VLR”Slutrenøgning af udlejede sommerhuse”, SKAT
- SKM.2011.648.HR ” Byggemoms – egen eller fremmed regning – andelsboligprojekter”, SKAT
- SKM.2012.116 SR, ”Kommunes udlejning af bygninger til bygningsfond - frivillig registrering”, SKAT.
- SKM2014.582.SR ” Moms – salg af prøvehuse”, SKAT
- SKM.2015.153.SR” Moms – ombygning af fast ejendom – værdi af ombygningsarbejde”, SKAT
- SKM.2016.86.SR” Moms – Fast ejendom – ombygning – væsentligheds vurdering – ombygningsudgifter kan ikke nedskrives”, SKAT.

- SKM 2016.105 SR ”Moms - Fast Ejendom - Momsfrit salg af udlejningsejendom”, SKAT.
- SMK.2016.634.LSR ”bindende svar vedrørende momsmæssig behandling af salg af havneareal inklusive restaurationsbygning”, SKAT
- SKM.2017.32.SR ” Moms – Fast ejendom – Salg efter successiv ombygning”, SKAT
- SKM2018.161.BR ” Lønmodtager eller selvstændig erhvervsdrivende”, SKAT.
- KM2018.237.LSR ”spørgsmål om udgifter til nedrivning af eksisterende bygningsdele skal medregnes til værdien af udført til-/ombygningsarbejde, når det skal vurderes, om en ombygning er væsentligt efter 25/50 procentreglen i den dagældende momsbekendtgørelse § 58 stk. 2

12.4 Lovgivning

- Momsloven (ML)
- Momsbekendtgørelsen (moms - BEK)

12.5 Lovforslag

- Lov nr. 1064 af 17-12-2020. *L 81 Forslag til lov om ændring af ligningsloven og momsloven (fritagelse for skat og moms af værdi af eget arbejde)*
- Lov nr. 520 af 12-06-2009. *L 203 Forslag til lov om ændring af lov om merværdiafgift og lov om afgift af lønsum m.v (ophævelse af visse momsfratagelser og øget lønsumsafgift for den finansielle sektor m.v).*
- Lov nr. 1310 af 06-12-2019. *L 21 ”forslag til lov om ændring af momsloven, kildeskatteloven og lov om inddrivelse af gæld til det offentlige”*

- Lov nr. 1295 af 05-12-2019. L 27 *Forslag til lov om ændring af chokoladeafgiftsloven, lov om forskellige forbrugsafgifter, momsloven og forskellige andre love*”

12.6 Direktiver

- RÅDETS DIREKTIV 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (momssystemsdirektivet)
- Council directive 2006/112/EC of 28 november 2006 “on the common system of value added tax”

12.7 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

12.8 Juridiske vejledninger

- Juridisk vejledning, 2022-1. D.A.9 Moms-satsen ML § 33
- Juridisk vejledning, 2022-1. D.A.6.2.7.1.1 Lovgrundlag
- Juridisk vejledning 2022-1 D.A.21.3.4.2 Formålet med de særlige byggemomsregler
- Juridisk vejledning, D.A.11.7.4.6 overdragelse af reguleringsforpligtelse

12.9 Hjemmesider

- <https://www.eu.dk/da/danmark-i-eu/eu-ret-i-danmark>
- <https://www.ft.dk/da/dokumenter/bestil-publikationer/publikationer/mingrundlov/min-grundlov/kapitel-3/paragraf-20>
- <https://www.eu.dk/da/danmark-i-eu/eu-ret-i-danmark/fra-eu-regler-til-dansk-lov>
- <https://www.eu.dk/da/fakta-og-tal/sadan-lovgiver-eu/eus-love>
- <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DA/TXT/?uri=legisum:l14552>
- <https://www.pwc.dk/da/artikler/2021/01/nye-momsregler-skift-i-anvendelse.html>
- <https://www.ft.dk/samling/20191/lovforslag/L27A/spm/8/svar/1603291/2098450/index.htm>