



Grant Thornton

Grant Thornton Statsautoriseret Revisionspartnerselskab
Stockholmsgade 45 | 2100 København Ø | T (+45) 33 110 220 | mail@dk.gt.com
Nordstensvej 11 | 3400 Hillerød | T (+45) 33 110 220 | mail@dk.gt.com

MOMS VED SALG AF FAST EJENDOM



Indhold

Indledning	3	Salg af bygninger	8
Erhvervsmæssigt (momspligtigt) salg	4	Nyopførte bygninger	8
Momspligtige personer	4	Til-/ombyggede bygninger	8
Aktive skridt mod økonomisk udnyttelse	5	Væsentlig til-/ombygning	9
Indtægter af en vis varig karakter	5	Til-/ombygningsarbejde	9
Tvangsauktionssalg	5	Ejerlejligheder	11
		Tidligere udlejede bygninger	11
Salg af byggegrunde	6	Salg af rettigheder over fast ejendom	13
Byggegrunde	6	Salg af andele, aktier mv. over fast ejendom	14
Bebyggede grunde	6	Virksomhedsoverdragelse	15
Grunde med nedrivningsklare bygninger	6	Momsfradragsret	16
Tidligere udlejede grunde	7		



Indledning

Salg af fast ejendom er fritaget for moms. Denne momsfritagelse gælder imidlertid ikke salg af byggegrunde og nye bygninger, der således er momspligtigt, dog kun når salget foretages af en "momspligtig person", der handler i denne egenskab.

Momspligten omfatter salg af nye bygninger, der er opført for sælgers egen regning. Salg af byggeri for fremmed regning (entreprisearbejde) er ikke omfattet af reglerne om moms på salg af fast ejendom, men er almindelig momspligtig virksomhed. Virksomheder, der for egen regning opfører bygninger med henblik på salg, skal være opmærksomme på reglerne om afregning af den såkaldte byggemoms (pålægsmoms), der således også finder anvendelse ved opførelse af bygninger med henblik på momspligtigt salg. Det skyldes, at byggemomsen indgår som en del af en eventuel momsreguleringsforpligtelse på bygningen.

Når det skal vurderes, om der skal afregnes moms ved salg af fast ejendom, skal der tages stilling til en række forhold. For at der opstår momspligt, skal sælger være en momspligtig person, der handler i denne egenskab. Der skal endvidere være tale om salg af en byggegrund eller en ny bygning. Definitionen af en ny bygning omfatter i denne sammenhæng både en nyopført og en væsentligt til-/ombygget (renoveret) bygning. Endelig kan salget alt efter de konkrete omstændigheder være omfattet af en momsfritagelse, eller der kan være tale om en momsfri virksomhedsoverdragelse.

Udover "almindelige salg" af fast ejendom kan også salg af rettigheder og selskabsandele over fast ejendom efter omstændighederne anses for momspligtigt salg af fast ejendom.

Når et salg af en fast ejendom er momspligtigt, har sælger samtidig fradragsret for moms af sine omkostninger efter momslovens almindelige regler.

Ved handel med fast ejendom er der typisk meget store beløb involveret. Manglende fokus på de momsmæssige

De forskellige elementer kan illustreres således:

Er sælger en momspligtig person, der handler i denne egenskab?	Nej ↘ = Ikke momspligt
Ja ↘	
Er der tale om salg af en byggegrund eller en ny bygning?	Nej ↘ = Ikke momspligt
Ja ↘	
Er salget omfattet af en momsfritagelse?	Ja ↘ = Ikke momspligt
Nej ↘	
Er der tale om en virksomhedsoverdragelse?	Ja ↘ = Ikke momspligt
Nej ↘	
= Salget er momspligtigt	

forhold kan derfor få stor og i mange tilfælde helt afgørende betydning for et byggeprojekts rentabilitet. En optimal rådgivning tidligt i forløbet kan i mange tilfælde være med til at afgøre, om der overhovedet vil være tale om en økonomisk gevinst ved et projekt, ligesom rådgivningen i øvrigt kan være med til at optimere hele processen.

Det er vigtigt at være opmærksom på, at denne vejledning er af generel karakter og derfor ikke kan erstatte konkret rådgivning i forbindelse med salg af fast ejendom.



Erhvervsmæssigt (momspligtigt) salg

Momspligten ved salg af byggegrunde og nye bygninger omfatter kun erhvervsmæssigt salg.

Det betyder, at kun såkaldte "momspligtige personer", der handler i denne egenskab, skal afregne moms ved salg af byggegrunde og nye bygninger. Momspligtige personer defineres som "juridiske eller fysiske personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed".

Privatpersoner skal som udgangspunkt ikke afregne moms ved salg af byggegrunde og nye bygninger, uanset antallet og omfanget af salg. Der skal eksempelvis ikke afregnes moms ved privatpersoners salg af en bolig, som ejeren selv har ejet og beboet, eller ved salg af et sommerhus, som ejeren selv har benyttet. Endvidere skal der som udgangspunkt ikke afregnes moms ved udstykning og salg af byggegrunde fra ovennævnte bolig-/sommerhusejendomme.

Virksomheder og selskaber skal heller ikke afregne moms, når deres salg af byggegrunde og nye bygninger sker som led i selskabets/virksomhedens almindelige udøvelse af sin ejendomsret, idet sådanne salg ikke udgør "økonomisk virksomhed". Det betyder eksempelvis, at virksomheder og selskaber ikke skal afregne moms ved salg af byggegrunde, som selskabet/virksomheden har indkøbt med henblik på passiv investering.

Eksempel

Skatterådet har i en konkret sag afgjort, at et selskab ikke handlede i egenskab af momspligtig person, da det solgte en byggegrund erhvervet som led i passiv kapitalanbringelse, hvorfor salget kunne ske momsfrit. Selskabet udlejede fast ejendom og havde tidligere haft enkelte køb/salg af fast ejendom. Ved vurdering af sagens faktiske omstændigheder lagde Skatterådet imidlertid til grund, at selskabet i realiteten ikke udøvede økonomisk virksomhed med køb og salg af fast ejendom eller indgik i en koncern, der gjorde det. Da det pågældende grundstykke således ikke havde indgået i selskabets momspligtige udlejningsforretning, ansås salget heraf for at være en indehavers almindelige udøvelse af sin ejendomsret.

Momspligtige personer

Momspligtige personer er juridiske eller fysiske personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed.

I relation til handel med fast ejendom er det i praksis kun fortolkningen af begrebet "økonomisk virksomhed", der giver anledning til afgrænsningsproblemer overfor henholdsvis "privatpersoners salg" og den "almindelige udøvelse af ejendomsretten", jfr. umiddelbart ovenfor.

Ved "økonomisk virksomhed" forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Ved økonomisk virksomhed forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.

Det er ikke afgørende for momspligten ved salg af fast ejendom, om den pågældende har det som sit erhverv overvejende at købe og sælge fast ejendom (næringsvirksomhed med køb og salg af fast ejendom). Også enkeltstående transaktioner er omfattet af momspligten, når salget foretages af en momspligtig person i denne egenskab.

Et selskab eller en virksomhed, der sælger fast ejendom, som har været anvendt til brug for den pågældendes momsregistrerede aktiviteter, anses for at handle i egenskab af momspligtig person ved salg af den pågældende ejendom. Det gælder eksempelvis en virksomheds salg af en domicilejendom (med eventuelt tilhørende jord) eller frasalg af et udstykket areal, der har udgjort en del af den pågældende faste ejendom.

Eksempel

Skatterådet har i en konkret sag afgjort, at en automobilvirksomheds salg af en byggegrund var momspligtig, idet byggegrunden havde været anvendt af automobilvirksomheden til oplagsplads. Bilerne skulle klargøres til videresalg. Skatterådet lagde ved sin afgørelse vægt på, at byggegrunden dermed havde været anvendt til brug for den momsregistrerede automobilvirksomhed.

Der foretages økonomisk virksomhed og dermed momspligtigt salg af fast ejendom, når sælgeren tager "aktive skridt mod økonomisk udnyttelse" af den faste ejendom, og der samtidig er tale om "indtægter af en vis varig karakter".

I de følgende afsnit redegøres der nærmere for disse to begreber.

Aktive skridt mod økonomisk udnyttelse

Økonomisk virksomhed ved salg af fast ejendom forudsætter, at sælgeren aktivt tager skridt mod en økonomisk udnyttelse af byggegrunde eller bygninger.

Aktive skridt kan bestå i gennemførelse af bygge- og anlægsarbejder og gennemførelse af kendte markedsføringsmidler. Ud over byggeri i form af opførelse af bygninger og andre faste anlæg forstås ved bygge- og anlægsarbejder etablering af infrastruktur i form af veje, belysning, kloak-, vand- og elektricitetsforsyning mv. Det bemærkes, at selv om alle de elementer, der sædvanligvis gennemføres som led i byggemodning, ikke gennemføres af sælgeren, er selv en "delvis byggemodning" et aktivt skridt, som ikke blot er et led i en sædvanlig udøvelse af ejendomsretten.

Annoncering er i sig selv ikke et aktivt skridt, som ligger ud over, hvad man i almindelighed vil gennemføre som led i udøvelsen af sin ejendomsret.

For at statuere økonomisk virksomhed skal der foreligge både markedsføring og bygge- og anlægsarbejder. Antallet og omfanget af salg er derimod ikke afgørende.

Indtægter af en vis varig karakter

Udover at sælgeren skal tage "aktive skridt mod økonomisk udnyttelse", er det yderligere en forudsætning for at statuere momspligt ved salg af fast ejendom, at den økonomiske udnyttelse af byggegrunde eller bygninger sker over en tilstrækkelig lang periode, der kan begrunde, at kriteriet om, at der opnås "indtægter af en vis karakter", kan anses for opfyldt.

Udstykning, byggemodning og salg af en enkelt byggegrund, vil således ikke være momspligtigt, uanset byggemodnin-

gen, idet der ikke er tale om "indtægter af en vis varighed". Udstykning og salg af flere byggegrunde vil derimod kunne anses som økonomisk virksomhed med deraf følgende momspligt. Salg af en enkelt byggegrund vil dog som nævnt ovenfor være momspligtigt, såfremt grunden har været anvendt til momspligtige aktiviteter forud for salget.

Som følge af ovenstående kan privatpersoner blive momspligtige ved udstykning og salg af flere byggegrunde fra deres private helårs- eller sommerbolig, i det omfang grundene byggemodnes inden salg, og der samtidig er tale om salg over en tilstrækkelig periode, hvilket altid vil bero på en konkret vurdering.

Rene køb og salg af byggegrunde kan dog også være omfattet af momspligten, selv om der ikke udøves en aktivitet, der går ud over de skridt – typisk annoncering – der sædvanligvis er forbundet med gennemførelsen af sådanne salg. Det gælder tilfælde, hvor man på baggrund af en konkret samlet bedømmelse af sælgerens handlinger må konstatere, at han agerer på en måde, der ikke naturligt kan sidestilles med den måde, hvorpå privatpersoner gennemfører salg, der blot er udtryk for, at de udøver deres ejendomsret ved afhændelse af deres ejendele.

Tvangsauktionssalg og ekspropriation

Salg på tvangsauktion adskiller sig momsmæssigt ikke fra et frivilligt salg, og salget er dermed momspligtigt, hvis ejer/pantsætter ville være momspligtig ved et frivilligt salg. Det skal fremgå af budsummen, om tvangsauktionssalget er momspligtigt, samt om budsummen er inklusiv eller eksklusiv moms. Den rekvirent, som begærer en fast ejendom på tvangsauktion, kan gøres ansvarlig for betalingen af moms, såfremt rekvirenten forsætligt eller groft uagtsomt har afgivet urigtige eller vildledende oplysninger i relation til den momsmæssige behandling

Ekspropriation af fast ejendom adskiller sig momsmæssigt heller ikke fra et frivilligt salg, og ekspropriationsbeløbet er dermed momspligtigt, såfremt den eksproprierede ville være momspligtig ved et frivilligt salg. En ekspropriationserstatning er altid inklusiv eventuel moms.

Salg af byggegrunde

Momspligtige personer, der handler i denne egenskab, skal afregne moms ved salg af byggegrunde.

Salg af et stykke jord, der ikke kan defineres som en byggegrund, kan under alle omstændigheder sælges uden moms.

Byggegrunde

En byggegrund defineres som et ubebygget areal, som efter planloven eller forskrifter udstedt i medfør heraf er udlagt til formål, som muliggør opførelse af bygninger. Det er uden betydning, om der er sket byggemodning, eller om senere vedtagne forskrifter for udnyttelsen af arealerne sætter begrænsninger i udnyttelsen, herunder fastsætter specifikke formål med udnyttelsen af arealerne til byggeri.

Definitionen på en byggegrund medfører, at arealer med status i kommuneplanen som såkaldt "perspektivareal"



eller "rammebelagt areal", der ikke muliggør opførelse af bygninger, som udgangspunkt ikke er omfattet af begrebet byggegrund.

Salg af arealer i landzone, hvor der gives landzonetilladelse til udstykning, der muliggør opførelse af bygninger, er derimod omfattet af momspligten. Salg af arealer i landzone betinget af opnåelse af zonetilladelse til byggeri anses ligeledes for salg af en byggegrund.

Udnyttelse af tilbageskødningsklausuler, som blandt andet landets kommuner lader tinglyse ved salg af byggegrunde, omfattes af reglerne om returvarer, hvilket betyder, at den oprindelige handel anses for en nullitet. Det betyder, at selve tilbageskødningsklausulen ikke er momspligtig.

Bebyggede grunde

Særskilt salg af bebyggede grunde anses som udgangspunkt for salg af en byggegrund og er dermed momspligtigt, såfremt salget foretages af en momspligtig person, der handler i denne egenskab, jfr. dog nedenfor om muligheden for at sælge tidligere udlejede grunde uden moms.

Grunde med nedrivningsklare bygninger

Ved salg af et areal med gamle (nedrivningsklare) bygninger opstår spørgsmålet, om der foreligger et momspligtigt salg af en byggegrund eller et moms fritaget salg af "gamle bygninger" med tilhørende jord.

Udgangspunktet er, at hvis salget sker med henblik på opførelse af en ny bygning, anses salget for et salg af en byggegrund, hvilket er momspligtigt, når salget foretages af en momspligtig person, der handler i denne egenskab.

Såfremt sælger er involveret i nedrivning/genopbygning, eller såfremt det fremgår af købsaftalen, at bygningerne købes med henblik på nedrivning, er det i praksis fastlagt, at der er tale om et salg af en byggegrund. De seneste års praksis fra Skatterådet viser, at det blot skal fremgå indirekte af købsaftalen, at bygningerne købes med henblik på nedrivning, for at der statueres momspligt. F.eks. kan en henvisning til ændring af lokalplaner mv., som gør det

muligt at opføre nye bygninger, således efter en konkret vurdering være tilstrækkeligt.

Eksempel

Skatterådet har i en konkret sag afgjort, at der var tale om momspligtigt salg af en byggegrund ved salg af grund med en betydelig eksisterende bygning. I sagen var købsaftalen betinget af godkendelse af en lokalplan, og dermed betinget af, at køber fik mulighed for at opføre nye boliger. Der var aftalt en regulering af købesummen, såfremt lokalplanen ikke indeholdt mulighed for at udnytte 9.419 m² byggeret eller mere. Aftalen indeholdt endvidere en ansvarsfraskrivelse for sælger, som omfattede alle forhold, såvel skjulte som ikke skjulte fejl og mangler. Der blev ligeledes i aftalen taget forbehold for forurening og ekstra fundering af grunden/ejendommen.

Ifølge Skatterådet fremgik det således indirekte af købsaftalen, at det var købers hensigt at opføre et nyt byggeri på ejendommen. Ejendommen var på leveringstidspunktet beregnet til at blive bebygget og skulle dermed anses for en byggegrund.

I andre tilfælde kan købers hensigt ikke tillægges afgørende vægt ved vurderingen af, om der foreligger et salg af en byggegrund eller ej.

De momenter, som enkeltvis eller sammenlagt kan tillægges vægt ved afgørelsen af, om der er tale om salg af en byggegrund, kan eksempelvis være prisfastsættelsen i købsaftalen sammenholdt med normalværdien af tilsvarende ejendomme, bebyggelsens karakter ("skur"), manglende tilslutning til offentlig/privat forsyning, ejendommens tidligere anvendelse og bebyggelsens karakter (eksempelvis "lade" til opbevaring, som ikke opfylder fundamentale krav til den fremtidige anvendelse).

Hvis det herefter må lægges til grund, at salget er sket med henblik på opførelse af en ny bygning, er der tale om salg af en byggegrund.

Spørgsmålet om momspligt ved salg af gamle (nedrivningsklare) bygninger verserer dog ved domstolene efter at SKATs praksis er blevet underkendt af Landsskatteret-

ten. Indtil videre er SKATs praksis som anført ovenfor dog gældende.

Tidligere udlejede grunde

Salg af byggegrunde, der har været udlejet uden moms i en periode inden salget, kan som udgangspunkt sælges uden moms. Dette gælder som udgangspunkt også, hvis lejer ifølge lejeaftalen har haft en forkøbsret til byggegrunden. Der skal dog altid ses på, om den overordnede hensigt er udlejning eller salg.

Momsfritagelsen gælder også særskilt salg af bebyggede grunde, der har været udlejet uden moms i en periode inden salget.

Ovenstående medfører, at eksempelvis landbrugsjord med udstykningsmulighed kan sælges momsfrit, når jorden i en periode inden salget har været bortforpagtet uden moms og dermed udelukkende har været anvendt i momsfrigaget udlejningsvirksomhed. En eventuel udmatrikulering af tidligere udlejet landbrugsjord med landbrugspligt på jorden indtil selve udmatrikuleringen/salg gør dog salg af byggegrundene momspligtigt, idet kun landbrugsjorden, og dermed ikke selve byggegrundene, har været udlejet uden moms. Det skal således altid være den "vare", der sælges, der har været udlejet uden moms inden salget. Foretages der byggemodning mv. af tidligere udlejede byggegrunde, kan salget af byggegrundene efter omstændighederne også blive momspligtigt, idet der i så fald aktivt tages skridt mod en ny økonomisk udnyttelse af de pågældende grunde.

Muligheden for at sælge tidligere udlejede byggegrunde/bebyggede grunde uden moms forudsætter under alle omstændigheder, at der har været tale om en reel forudgående udlejning.

Salg af bygninger

Momspligtige personer, der handler i denne egenskab, skal afregne moms ved salg af "nye bygninger" med eller uden tilhørende jordareal. Salg af "gamle bygninger" kan derimod ske uden moms.

Ved en bygning forstås enhver grundfast konstruktion, som er færdiggjort til det formål, den er bestemt til. Salg af dele af en sådan bygning anses ligeledes for at være salg af en bygning. Udover almindelige bygninger omfatter definitionen også grundarealer med andre grundfaste konstruktioner, eksempelvis parkeringspladser, transformatorstationer og broer.

Hver enkelt lejlighed i et ejerlejlighedsbyggeri samt række- og klyngehuse med fælles fundament anses i denne sammenhæng for selvstændige bygninger.

Definitionen "nye bygninger" omfatter både nyopførte og væsentligt til-/ombyggede (renoverede) bygninger.

Nyopførte bygninger

En nyopført bygning anses momsmæssigt for en ny bygning, når den sælges inden første indflytning. Sker der ikke indflytning, bliver bygningen ved med at være ny, indtil der er sket indflytning. Dette gælder, uanset hvor mange gange bygningen sælges inden første indflytning.

Ved "indflytning" forstås, at bygningen er taget i brug til det formål, som den er bestemt til, og hvortil der er givet tilladelse i henhold til byggelovgivningen. Eksempelvis vil anvendelse af bygninger som "prøvehuse" til fremvisning for potentielle købere ikke være taget i anvendelse på en sådan måde, at der kan anses for at være sket indflytning.

For så vidt angår boliger og erhvervsjendomme giver begrebet "indflytning" i praksis ikke anledning til de store fortolkningsproblemer.

En nyopført bygning er ligeledes ny, når det første salg af bygningen sker efter den første indflytning, men mindre end 5 år efter bygningens færdiggørelse, jfr. dog nedenfor

om muligheden for at sælge tidligere udlejede bygninger uden moms.

Ved "færdiggørelse" forstås i denne forbindelse, at byggeriet har nået det stadium, hvor bygningen definitivt kan anvendes til det formål, som den er beregnet til. Det vil bero på en konkret vurdering i hvert enkelt tilfælde, hvornår graden af færdiggørelse er sådan, at bygningen kan anses for færdiggjort.

Herudover er en nyopført bygning ny inden for de første 5 år efter færdiggørelsen ved anden og efterfølgende salg indenfor de første 2 år efter den første indflytning, såfremt det første salg er sket til en interesseforbunden part. Dette er en regel, man altid bør være opmærksom på, når man køber en nyopført bygning fra en interesseforbunden part.

Tidspunktet for ejendommens færdiggørelse og ejers/lejers indflytning vil ikke nødvendigvis være det samme. Indflytning kan således konkret ske før ejendommens færdiggørelse. Femårsfristen skal regnes fra færdiggørelsen, baseret på de objektive forhold vedrørende ejendommen. Ejers/lejers subjektive vurdering af ejendommens anvendelighed til eksempelvis beboelse har dermed ikke betydning.

Til-/ombyggede bygninger

En bygning er også ny, hvis der er udført til-/ombygningsarbejde eller renoveringsarbejde af væsentligt omfang, og bygningen sælges inden første indflytning. Sker der ikke indflytning, bliver den til-/ombyggede bygning ved med at være ny, indtil der er sket indflytning.

Ved "indflytning" forstås, at bygningen er taget i brug til det formål, som den er bestemt til, og hvortil der er givet tilladelse i henhold til byggelovgivningen.

En væsentligt til-/ombygget bygning er ligeledes ny, når det første salg af bygningen sker efter den første indflytning, men mindre end 5 år efter færdiggørelsen, jfr. dog nedenfor om muligheden for at sælge tidligere udlejede bygninger uden moms.

Ved "færdiggørelse" forstås i denne forbindelse, at byggeriet har nået det stadium, hvor bygningen definitivt kan anvendes til det formål, som den er beregnet til.

Herudover er en væsentligt til-/ombygget bygning ny inden for de første 5 år efter færdiggørelsen ved anden og efterfølgende salg inden for de første 2 år efter den første indflytning, såfremt det første salg er sket til en interesseforbunden part. Dette er en regel, man altid bør være opmærksom på, når man køber en væsentligt til-/ombygget bygning fra en interesseforbunden part.

Tidspunktet for til-/ombygningens færdiggørelse og ejers/lejers indflytning vil ikke nødvendigvis være det samme.

Væsentlig til-/ombygning

Til-/ombygningsarbejde eller renoveringsarbejde er af væsentligt omfang, når værdien af til-/ombygningsarbejdet ekskl. moms overstiger 25 % af ejendomsværdien som fastsat af SKAT med tillæg af værdien af til-/ombygningsarbejdet ekskl. moms ved et første salg af bygningen eller 50 % af den nævnte værdi ved et første salg af bygningen uden tilhørende jord.

50-procentsreglen finder i praksis kun anvendelse ved salg af en væsentligt til-/ombygget bygning på lejet grund. Ved salg af ejerlejligheder er det således også 25-procentsreglen, der finder anvendelse, idet salg af ejerlejligheder som udgangspunkt anses for salg af bygninger med tilhørende jord, jfr. nedenfor.

Hvis den faktisk opnåede salgspris ved salg til en ikke-interesseforbunden køber overstiger ejendomsværdien med tillæg af værdien af udført til-/ombygningsarbejde ekskl. moms, kan sælger vælge at anvende salgssummen som beregningsgrundlag i stedet for ovennævnte beregningsgrundlag. Hvis der ikke findes en offentlig ejendomsvurdering, skal salgssummen anvendes.

Særskilt salg af en tilbygning til en eksisterende bygning anses som salg af en ny bygning. Hvis tilbygningen derimod leveres sammen med den eksisterende bygning,

skal det vurderes, om omfanget af tilbygningsarbejdet er væsentligt.

Det vil i almindelighed ikke volde problemer at fastslå, hvornår der foreligger opførelse af en tilbygning til et eksisterende byggeri, og dermed fastslå, hvornår tilbygningen er færdigopført.

Ved ombygningsarbejder, eksempelvis af en virksomheds domicilejendom, vil det derimod forekomme, at ombygningsarbejdet udføres etapevis over en årrække. Der er som udgangspunkt tale om ombygningsarbejder, som set over perioden hvor byggearbejderne foregår, udgør ombygningsarbejde som defineret overfor, og de samlede successivt udførte ombygningsarbejder skal dermed vurderes samlet i forhold til 25-procentsreglen. Dette gælder også, når man ikke havde nogen planer om salg på ombygnings-tidspunktet. Ved salg af en ejendom skal det således ifølge den nyeste praksis fra Skatterådet altid vurderes, om der inden for de seneste 5 år forud for salget er færdiggjort et væsentligt til-/ombygningsarbejde (renoveringsarbejde).

Til-/ombygningsarbejde

Som til-/ombygningsarbejde (renoveringsarbejde) anses arbejder på bygningen, der ikke kan karakteriseres som normal vedligeholdelse. Som normal vedligeholdelse anses eksempelvis maling ind-/udvendig, tapetsering og lignende. Til-/ombygningsarbejde omfatter opførelse, tilbygning, udvidelse, ændring og ombygning af en bygning eller en fast konstruktion samt udførelse af enhver teknisk eller anden operation i, på, over eller under de pågældende arealer med henblik på at tilpasse bygningen til en eksisterende anvendelse eller en ændret anvendelse.

Som til-/ombygningsarbejder anses tillige forbedringsarbejder på bygningen, eksempelvis etablering af ny facade-/tagbelægning, nye vinduer/døre, ombygning af vådrum (bad/toilet), køkken mv. og etablering af nyt centralvarmeanlæg, når til-/ombygningsarbejdet i øvrigt er af væsentligt omfang.

Der skal ifølge en afgørelse fra Skatterådet være tale om arbejdsydelser (håndværksarbejde mv.), der aktivt ændrer den faste ejendom. Det betyder, at f.eks. nedrivningsomkostninger og projekteringsomkostninger skal medregnes til værdien af til-/ombygningsarbejde. Etablering af have/gård samt parkeringspladser skal ligeledes medregnes. Rådgivningsomkostninger (arkitekter, ingeniører m.m.), mægleromkostninger samt omkostninger til skøde mv. skal derimod ikke medregnes til værdien af til-/ombygningsarbejde. For så vidt angår forskellige andre omkostninger er det endnu ikke fastlagt i praksis, om de skal indgå i værdien eller ej. Det gælder f. eks. omkostninger til opsætning og nedtagning af stillads, transport af byggematerialer til og fra ejendommen, leje og opsætning af skurvogne, elektricitet etc.

Opførelse, herunder genopførelse (efter nedrivning), af en bygning eller opførelse af flere bygninger på et eksisterende fundament udgør opførelse af en ny bygning.

Genopførelse, helt eller delvist, af en bygning efter forsikringskade (brand-/stormskade mv.) anses ikke for opførelse af en ny bygning eller en til-/ombygning i relation til reglerne om salg af nye bygninger. Hvis der foretages til-/ombygning for ejers egen regning, udover hvad der svarer til den udbetalte forsikringssum, vil 25-procentsreglen finde anvendelse i forhold til ejendomsvurderingen inden skaden med tillæg af værdien af udført til-/ombygningsarbejde.

Værdien af til-/ombygningsarbejdet opgøres som summen af en normalværdi af virksomhedens eget arbejde og materialerne vedrørende ombygningen, inkl. almindelig avance, og værdien ekskl. moms af det håndværksarbejde mv., som virksomheden har fået leveret af andre leverandører.

Ved en væsentlig ombygning (renovering) og efterfølgende momspligtigt salg vil der være fuld fradragsret for momsen af ombygningsomkostningerne, mens momsen skal indregnes som en del af omkostningerne ved et momsfritaget salg (ikke væsentlig ombygning).

Det vil i mange tilfælde have afgørende betydning for en virksomheds eventuelle fortjeneste ved ombygning og efterfølgende salg af en ejendom, om der i det konkrete tilfælde skal afregnes moms af salgsprisen eller ej.

Eksemplet på siden her illustrerer vigtigheden af at indregne de momsmæssige konsekvenser i sine budgetter inden køb og påbegyndelse af ombygningsarbejde og efterfølgende salg af en fast ejendom.

Eksempel

En virksomhed køber en fast ejendom (grund og bygning) for 1.500.000 kr. Købet er ikke momsbelagt, idet der er tale om en gammel bygning med tilhørende jord. Den seneste offentlige ejendomsvurdering udgør 1.400.000 kr.

Virksomheden foretager ombygning til en værdi af 800.000 kr. ekskl. moms ved køb af håndværksarbejde og materialer. Efter endt ombygning sælger virksomheden den faste ejendom (grund og bygning) for 2.700.000 kr. inkl. eventuel moms.

Såfremt den faste ejendom sælges uden moms, vil virksomhedens fortjeneste udgøre 200.000 kr., jfr. nedenfor:

<i>Salgspris</i>	<i>2.700.000 kr.</i>
<i>- Køb af fast ejendom</i>	<i>1.500.000 kr.</i>
<i>- Ombygningsomkostninger inkl. moms</i>	<i>1.000.000 kr.</i>
= Fortjeneste	200.000 kr.

Der er imidlertid tale om en væsentlig ombygning, idet værdien af ombygningsarbejdet udgør 29,63 % $(800.000 \cdot 100 / 2.700.000)$ af den faktisk opnåede salgspris, der anvendes som beregningsgrundlag, idet den overstiger ejendomsværdien med tillæg af værdien af ombygningsarbejdet.

Den faste ejendom skal derfor sælges med moms, hvilket medfører et tab for virksomheden på 140.000 kr., jfr. nedenfor:

<i>Salgspris</i>	<i>2.700.000 kr.</i>
<i>- Moms af salgsprisen</i>	<i>540.000 kr.</i>
<i>- Køb af fast ejendom</i>	<i>1.500.000 kr.</i>
<i>- Ombygningsomkostninger ekskl. moms</i>	<i>800.000 kr.</i>
= Tab	140.000 kr.

I nogle tilfælde kan det således være fordelagtigt for både sælger og køber at lade køber selv stå for afholdelse af en del af ombygningsomkostningerne for derved at holde sig under 25-procentsgrænsen og undgå momspligten ved salg.

Ejerlejligheder

Ejerlejligheder adskiller sig fra klassiske faste ejendomme ved tillige at have elementer af ideelle andele.

En ejerlejlighed består således af en ejendom (fælles-ejendommen), som ejerne ejer i fællesskab, og de enkelte ejerlejligheder udgør en selvstændig fast ejendom i klassisk forstand.

I forbindelse med ejendomsværdiansættelse ansættes grundværdien for grundarealet ifølge matriklen for den ejendom, som er opdelt i ejerlejligheder. Ansættelsen af de enkelte ejerlejligheders grundværdi sker ved fordeling af den samlede grundværdi. Fordelingerne foretages efter det for ejerlejlighederne i ejendommen fastsatte fordelingstal eller ligeligt på samtlige ejerlejligheder.

I relation til momspligten ved salg af bygninger, hvorpå der er udført til-/ombygning i væsentligt omfang (25/50-procentsreglen), vil salg af en ejerlejlighed som udgangspunkt blive anset for salg af en bygning med tilhørende jord.

Til- og ombygningsarbejder på fællesejendommen skal medregnes til de respektive lejligheder i forhold til fordelingstallet mv. Det betyder, at ændring (fornyelse) af facader, tag og renovering af indvendige fællesarealer (kælder, gangarealer mv.) samt fornyelse/etablering af befæstigelses af fælles udenomsarealer skal indgå forholdsmæssigt i værdien af udførte til- og ombygningsarbejder for de respektive ejerlejligheder ved afgørelsen af, om ejerlejligheden mv. er en ny bygning.

Tidligere udlejede bygninger

Salg af nye bygninger, der har været udlejet uden moms i en periode inden salget, kan som udgangspunkt også

sælges uden moms. Dette gælder også, hvis lejer ifølge lejeaftalen har haft en forkøbsret til bygningen.

Momsfritagelsen ved salg gælder for bygninger, der er opført eller ombygget (renoveret) med henblik på moms-fritaget udlejning. Det er yderligere en betingelse, at der i forbindelse med opførelsen/ombygningen ikke er taget fradrag for moms, samt at bygningerne har været udlejet i henhold til lejeloven og dermed har været omfattet af tidsubegrænsede lejeaftaler mv.

Bygninger, der oprindeligt er opført/ombygget med henblik på salg, men i stedet bliver udlejet momsfrit for derefter at blive solgt, er derimod ikke momsfritaget ved det efterfølgende salg inden for 5 år efter bygningens færdiggørelse. Bygningerne vil ved det efterfølgende salg igen ændre anvendelse tilbage til den oprindelige momspligtige aktivitet, og salget vil derfor være momspligtigt.

Et efterfølgende salg mere end 5 år efter bygningens færdiggørelse kan derimod ske uden moms, såfremt bygningerne på et tidspunkt i perioden har været udlejet. Her skal man dog være opmærksom på reglerne om momsreguleringsforpligtelse, der medfører pligt til at betale en del af den fratrukne moms af opførelses-/ombygningsomkostninger tilbage til SKAT.

Momslovgivningen giver ikke mulighed for, at man kan tilbagebetale eventuelt fratrukket moms og med tilbagevirkende kraft ændre sin hensigt fra momspligtigt salg til momsfri udlejning og dermed opnå momsfrihed ved et efterfølgende salg. Den oprindelige hensigt skal være momsfritaget udlejning, for at man kan sælge uden moms.

Den nyeste praksis fra Skatterådet viser endvidere, at der stilles særdeles restriktive krav til dokumentationen for, at en bygning er opført eller ombygget med henblik på momsfritaget udlejning og ikke med henblik på salg.

Eksempel

Skatterådet har i en ny afgørelse fundet, at en pensionskasse var momspligtig ved salg af en ejerlejlighedsejendom, som pensionskassen havde udlejet uden moms inden salget. Pensionskassen påbegyndte i 2012 opførelse af en ejendom med et antal ejerlejligheder. Pensionskassen havde til hensigt at anvende lejlighederne til momsfri udlejning, idet pensionskassen ifølge lovgivningen på daværende tidspunkt ikke måtte erhverve fast ejendom med henblik på salg, men kun med henblik på "varig anbringelse af midler". Der blev ikke fradraget moms af opførelsesomkostningerne. I 2014 var lejlighederne færdige, og de første indflytninger fandt sted i 2014. Udlejningerne fandt sted på almindelige tidsbegrænsede lejekontrakter, og alle lejligheder blev udlejet. I løbet af 2015 blev reglerne imidlertid ændret således, at pensionskassen lovligt kunne sælge lejlighederne, hvilket pensionskassen ville som et samlet salg af udlejningsejendommen eller som salg af de enkelte lejligheder efter endt udlejning.

Skatterådet fandt på baggrund af en samlet vurdering, at pensionskassen havde opført lejlighederne med henblik på salg, uanset at pensionskassen ikke måtte erhverve fast ejendom med henblik på salg. Dermed var pensionskassen momspligtig ved salg af den samlede ejendom eller de enkelte lejligheder.

Det kan have stor betydning for en virksomheds eventuelle fortjeneste ved opførelse af en ny bygning, om der i det konkrete tilfælde skal afregnes moms af salgsprisen eller ej.

Eksempel

En virksomhed køber en byggegrund for 1.000.000 kr. inkl. moms. Virksomheden opfører en ny bygning til en værdi af 1.500.000 kr. inkl. moms ved køb af håndværksarbejde og materialer. Efter færdiggørelse udlejes bygningen uden moms i 1 år, hvorefter den sælges for 3.000.000 kr. inkl. eventuel moms.

Såfremt den faste ejendom fra starten opføres med henblik på momsfri udlejning og sælges uden moms efter 1 års reel momsfri udlejning, vil virksomhedens fortjeneste udgøre 500.000 kr., jfr. nedenfor:

Salgspris	3.000.000 kr.
- Køb af byggegrund inkl. moms	1.000.000 kr.
- Ombygningsomkostninger inkl. moms	1.500.000 kr.
= Fortjeneste	500.000 kr.

Såfremt den faste ejendom fra starten opføres med henblik på momspligtigt salg og sælges med moms efter 1 års reel momsfri udlejning, vil virksomhedens fortjeneste kun udgøre 350.000 kr., jfr. nedenfor:

Salgspris	3.000.000 kr.
- Moms af salgsprisen	600.000 kr.
- Køb af byggegrund ekskl. moms	800.000 kr.
- Ombygningsomkostninger ekskl. moms	1.200.000 kr.
- Momsreguleringsforpligtelse	50.000 kr.
= Fortjeneste	350.000 kr.

Ovenstående eksempel illustrerer vigtigheden af at indregne de momsmæssige konsekvenser i sine budgetter inden køb og påbegyndelse af opførelsesarbejde og efterfølgende salg af en fast ejendom. Som nævnt ovenfor stilles der imidlertid særdeles restriktive krav til dokumentationen for, at en bygning er opført eller ombygget med henblik på momsfritaget udlejning.

Salg af rettigheder over fast ejendom

Overdragelse af tinglige rettigheder, som giver indehaveren brugsret til en fast ejendom, anses for at være salg af fast ejendom, når rettigheden er givet på sådanne vilkår, at den kan sidestilles med et salg.

Som en generel regel anses oprettelse og overdragelse af en brugsret i henhold til standardlejekontrakter med sædvanlig betaling af indskud, depositum og løbende lejebetaling, herunder betingelse om opsigelse mv., ikke for overdragelse af fast ejendom.

Derimod er indgåelse af en særlig langvarig lejekontrakt, gældende eksempelvis for 99 år eller mere, hvor betalingen for brugsretten svarer til værdien af den faste ejendom, omfattet og skal, også selv om der betales en symbolsk årlig leje, sidestilles med salg af fast ejendom. Det samme

gælder ved salg af en tidsubegrænset brugsret til en plads i en parkeringskælder mod betaling af et engangsvederlag.

Såfremt overdragelse af tinglige rettigheder, som giver indehaveren brugsret til fast ejendom, anses for at være salg af fast ejendom, skal der afregnes moms ved overdragelsen i det omfang, der er tale om en byggegrund eller en ny bygning, og sælger er en momspligtig person, der handler i denne egenskab.

Overdragelse af en optionsaftale på en køberet til en fast ejendom, hvor ejeren fraskriver sig retten til at sælge ejendommen i aftaleperioden, anses ligeledes for salg af fast ejendom og er dermed momspligtig, såfremt optionen vedrører salg af en byggegrund eller en ny bygning, og sælger er en momspligtig person, der handler i denne egenskab.



Salg af andele, aktier mv. over fast ejendom

Overdragelse af andele, aktier mv. anses momsmæssigt for at være salg af en fast ejendom, når besiddelsen heraf retligt eller faktisk sikrer rettigheder som ejer eller bruger over den faste ejendom.

De tilfælde af overdragelse af andele, aktier mv., som udgør salg af fast ejendom, omfatter overdragelse af andele, aktier mv., der giver besidderen af andelen, aktien mv. en eksklusiv brugsret til en bestemt fast ejendom eller en del heraf.

Overdragelse af andele, aktier mv. vil dog som altovervejende hovedregel ikke medføre momspligt, uanset overdragelsen medfører rettigheder over en ny bygning eller en byggegrund. Det vil således ikke være køberen af andele, aktier mv., som opnår en eksklusiv brugsret til bygning eller grund, da det er selskabet, som har den eksklusive brugsret. Der kan dog forekomme tilfælde, hvor køberen opnår en eksklusiv brugsret i form af særlige rettigheder til bygning eller grund.

Salg af nyopførte/ombyggede andelsboliger er ikke omfattet af reglerne om momspligtigt salg af fast ejendom, idet såvel indskud som boligafgift i en andelsboligforening er omfattet af det selvstændige EU-retlige begreb "udlejning af fast ejendom" og er dermed momsfritaget efter reglerne om udlejning af fast ejendom.

Salg af ideelle andele i selskaber, eksempelvis et K/S, som ejer en fast ejendom, anses som udgangspunkt heller ikke for salg af fast ejendom.

Hvis der sker en faktisk fordeling af lejlighederne i en ejendom ved indflytning, og retten til ejendommen eller en del heraf (lejligheden) er knyttet til/følger med ved overdragelsen af aktien/anparten, er der tale om en eksklusiv brugsret, og dermed anses overdragelsen af aktien/andelen for at være salg af fast ejendom.



Virksomhedsoverdragelse

Overdragelse af fast ejendom kan efter omstændighederne anses for en virksomhedsoverdragelse og er dermed momsfri, uanset der er tale om overdragelse af byggegrunde eller nye bygninger.

Det gælder eksempelvis ved overdragelse af udlejnings-ejendomme, når mindst et lejemål i ejendommen er omfattet af en frivillig momsregistrering for erhvervmæssig udlejning, og dette lejemål er udlejet inden overdragelsen. Herudover er det en betingelse, at ejendommen overdrages til en køber, som bliver momsregistreret for den fortsatte udlejning af lejemålet. Der kan godt samtidig være momsfritagne lejemål i ejendommen. Der kan også være tale om virksomhedsoverdragelse, såfremt en udlejnings-ejendom indeholder en parkeringskælder med momspligtig udlejning af parkeringspladser.

Der kan ligeledes være tale om en virksomhedsoverdragelse ved overdragelse af igangværende byggeprojekter og ved overdragelse af et større antal byggegrunde.

Eksempel

Skatterådet har i en konkret sag afgjort, at der var tale om en momsfri virksomhedsoverdragelse, da en byggegrund med tilhørende aftaler om opførelse og udlejning af butikskvarterer blev solgt. Konkret blev der overdraget en grund med tilhørende butikskvarterer samt en indgået lejeaftale. Butikskvarterne skulle være opført, når køber overtog ejendommen, idet overtagelsesdagen var sammenfaldende med lejers tiltrædelse af lejemålet.

I en ny afgørelse har Skatterådet accepteret, at reglerne om momsfri virksomhedsoverdragelse også kan finde anvendelse ved overdragelse af udlejningsejendomme uden momspligtig aktivitet til en ikke-momsregistreret køber, dvs. overdragelse af "rene" boligudlejningsejendomme og erhvervs-ejendomme uden frivillig momsregistrering. Konsekvenserne af denne afgørelse er dog ret uklare.

Salg af aktier og anparter i kapitalselskaber indebærer ikke, at der sker overdragelse (salg) af selskabets aktiver, hvorfor der ikke foreligger en virksomhedsoverdragelse.

Ved fusion, spaltning, tilførsel af aktiver og virksomheds-omdanning sker der derimod en sådan overdragelse af aktiver fra en juridisk person til en anden, og der kan være tale om en virksomhedsoverdragelse.

I forbindelse med en momsfri virksomhedsoverdragelse vil der ofte opstå pligt for sælgeren til at regulere tidligere foretagne momsfradrag for investeringsgoder, medmindre køberen overtager reguleringsforpligtelsen.



Momsfradragsret

Virksomheder, der opfører eller ombygger (renoverer) bygninger med henblik på momspligtigt salg, kan fradrage moms af sine omkostninger efter momslovens almindelige regler. Det vil sige, at virksomheden har fuld fradragsret for moms af opførelses-/ombygningsomkostninger samt fuld eller delvis fradragsret for administrationsomkostninger mv. alt efter virksomhedens øvrige aktiviteter. Endvidere har virksomheden fuld fradragsret for den byggemoms (pålægsmoms), som virksomheder, der for egen regning opfører bygninger med henblik på salg, skal afregne.

Det samme gælder virksomheder, der byggemodner grunde med henblik på momspligtigt salg. Disse virksomheder vil ligeledes have fuld fradragsret for moms af byggemodningsomkostninger samt fuld eller delvis fradragsret for

administrationsomkostninger mv. alt efter virksomhedens øvrige aktiviteter.

I relation til både udlejning og salg af fast ejendom skal sælger dog specielt være opmærksom på reglerne om momsreguleringsforpligtelse.

Såfremt der er foretaget fuld fradragsret for moms af omkostninger til opførelse eller ombygning af fast ejendom, skal der således ske hel eller delvis regulering af den fradragte moms af opførelses- eller ombygningsomkostningerne, hvis den faste ejendom inden for en periode af 10 regnskabsår udlejes momsfrit eller sælges momsfrit. Den 10-årige reguleringsperiode begynder i det regnskabsår, hvor bygningen tages i brug.



Moms ved salg af fast ejendom

© Revitax. www.revitax.com

Redaktion: Jacob S. Larsen (ansv.) og Jens Staugaard. Grafisk tilrettelæggelse: VINK design.

Vi tager forbehold for fejl og mangler i vores referat af lovgivning m.m., og vi påtager os intet rådgivningsansvar uden forudgående konsultation vedrørende de omhandlede emner.

Eftertryk af hele artikler med kildeangivelse er tilladt.

Redaktionen er afsluttet den 20. november 2017

Grant Thornton er en førende danskejet revisions- og rådgivningsvirksomhed med ca. 200 engagerede medarbejdere. Vi løser nationale og internationale opgaver for en bred vifte af kunder og brancher, herunder også rådgivning til nystartede virksomheder og iværksættere.

Vi glæder os til at høre, hvad vi kan hjælpe dig med!



Grant Thornton

An instinct for growth™

Grant Thornton
Stockholmsgade 45
2100 København Ø
T: 33 110 220

Grant Thornton
Nordstensvej 11
3400 Hillerød
T: 33 110 220

www.grantthornton.dk
Medlem af RGD Revisorgruppen Danmark