addere revision
STATSAUTORISERET REVISIONSPARTNERSELSKAB

MOMS VED SALG AF FAST EJENDOM

Indhold

Indledning 3

Erhvervsmæssigt (momspligtigt) salg 4
Momspligtige personer 4
Aktive skridt mod økonomisk udnyttelse 5
Indtægter af en vis varig karakter 5
Tvangsauktionssalg og ekspropriation 5

Salg af byggegrunde 6
Byggegrunde 6
Bebyggede grunde 6
Grunde med nedrivningsklare bygninger 6
Tidligere udlejede grunde 7

Salg af bygninger 8
Nyopførte bygninger 8
Til-/ombyggede bygninger 8
Væsentlig til-/ombygning 9
Til-/ombygningsarbejde 9
Ejerlejligheder 11
Tidligere udlejede bygninger 11

Salg af rettigheder over fast ejendom 12

Salg af andele, aktier mv. over fast ejendom 13

Virksomhedsoverdragelse 14

Momsfradragsret 15

Korrektion af købsmoms / afregning af udtagningsmoms 16

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 bl.a. finder anvendelse ved opførelse af bygninger med henblik på momspligtigt salg.

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.

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	

Når et salg af en fast ejendom er momspligtigt, har sælger samtidig fradragsret for moms af sine omkostninger efter momslovens almindelige regler. Dette gælder også for så vidt angår byggemoms (pålægsmoms).

Ved handel med fast ejendom er der typisk meget store beløb involveret. Manglende fokus på de momsmæssige 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 f.eks. ikke afregnes moms ved privatpersoners salg af en bolig, som ejeren selv har beboet, eller ved salg af et sommerhus, som ejeren selv har benyttet. Desuden 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 f.eks., 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", jf. 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 eller momsfritagne aktiviteter, anses altid for at handle i egenskab af momspligtig person ved salg af den pågældende ejendom. Det gælder f.eks. en virksomheds salg af en domicilejendom (med eventuelt tilhørende jord) eller frasalg af et udstykket areal, der har udgjort en del af en udlejningsejendom, også hvor udlejningen har været fritaget for moms.

Eksempel

Skatterådet har i en konkret sag afgjort, at en automobilvirksomheds salg af en byggegrund var momspligtigt, 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 byggemodningen, 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 være momspligtigt, hvis grunden helt eller bare delvist 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.

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 uden for konkurs/rekonstruktion 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. Rekvirenten har således her en forpligtelse til at undersøge ejendommens momsmæssige status. For at frigøre sig fra forpligtelsen kan rekvirenten dog indhente en erklæring fra skyldner om ejendommens momsmæssige status.

Ekspropriation af fast ejendom anses derimod ikke for salg af en ejendom. Der skal således ikke afregnes moms af en ekspropriationserstatning.

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 tilbageskødningen 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, jf. 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 momsfritaget salg af "gamle bygninger" med tilhørende jord.

Salg af en grund, hvorpå der er opført en ældre funktionsdygtig bygning på leveringstidspunktet, vil som udgangspunkt være et momsfrit salg af en bebygget grund. Dette gælder uanset, at det er parternes hensigt, at bygningen skal rives ned – helt eller delvist – for at gøre plads til en ny bygning. Hvis sælger er involveret i nedrivning af bygningen, kan dette dog medføre momspligt.

Ved vurderingen af, om en ældre bygning er fuldt funktionsdygtig, skal der lægges vægt på bygningens anvendelse op til leveringstidspunktet.

Hvis bygningen på lovlig vis har været anvendt som bygning frem til leveringen, må bygningen anses for at have været fuldt funktionsdygtig på leveringstidspunktet. Dette gælder, uanset at bygningen i forbindelse med salget kan have stået ubenyttet umiddelbart inden leveringen, f. eks fordi udlejer ikke har fornyet erhvervslejemål på grund af det forestående salg.

Hvis bygningen derimod har stået ubenyttet i længere tid, og bygningen ikke har været opvarmet eller vedligeholdt, skal sælger kunne sandsynliggøre bygningens funktionsdygtighed.

Det er ikke afgørende, om bygningen anvendes til det formål, som den oprindeligt var bestemt til. Det er dog klart, at hvis en bygning ikke længere kan anvendes til det oprindelige formål, og hvis den i øvrigt ikke kan anvendes som bygning til andre formål, kan den ikke anses for at være funktionsdygtig.

Eksempel

Skatterådet har i en konkret sag afgjort, at et almennyttigt ejendomsselskab momsfrit kunne sælge et udstykket delareal.

Salget blev anset som salg af en gammel bygning med tilhørende jord, fordi der på overdragelsestidspunktet eksisterede en fuldt funktionsdygtig bygning på arealet.

Det havde ingen betydning for afgørelsen, at køber planlagde at rive bygningen ned for herefter at opføre ny bebyggelse

Der var i sagen tale om et beboerhus, der blev anvendt som sådan indtil overdragelsen, og der blev i forbindelse med overdragelsen meddelt sædvanligt ejerskifte til forsyningsselskaberne.

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 f.eks. 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 momsfritaget 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.

Hvis den jord, som sælges, imidlertid aldrig har beretiget til hel eller delvis momsfradragsret, er der dog ikke tale om en momspligtig transaktion, og jorden kan derfor sælges momsfrit uanset eventuel udstykning.

Foretages der både udmatrikulering og byggemodning mv. af tidligere udlejet jord, kan salget af byggegrundene efter omstændighederne blive momspligtigt, idet der i så fald aktivt tages skridt mod en ny økonomisk udnyttelse af de pågældende byggegrunde.

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, f.eks. 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. F.eks. 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 erhvervsejendomme 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, jf. 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 andet 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 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 f.eks. 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, jf. 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 andet 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 Skattestyrelsen 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, jf. 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, f.eks. 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 ombygningstidspunktet. Ved salg af en ejendom skal det således ifølge 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 f.eks. 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, f.eks. 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. Landsskatteretten har endvidere anført, at til-/ombygningsarbejde omfatter samtlige processer, der udføres som led i til-/ombygningen. 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 forsikringsskade (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., jf. nedenfor:

Salgspris	*2.700.000 kr.*
- Køb af fast ejendom	*1.500.000 kr.*
- Ombygningsomkostninger inkl. moms	*1.000.000 kr.*
= Fortjeneste	***200.000 kr.***

*Der er imidlertid tale om en væsentlig ombygning, idet værdien af ombygningsarbejdet udgør 29,63 % . (800.000 *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., jf. nedenfor:

Salgspris	*2.700.000 kr.*
- Moms af salgsprisen	*540.000 kr.*
- Køb af fast ejendom	*1.500.000 kr.*
- Ombygningsomkostninger ekskl. moms	*800.000 kr.*
= 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. Der vil dog formentlig være tale om en omgåelse af reglerne, såfremt sælger færdiggør arbejdet for købers regning.

Ejerlejligheder

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

En ejerlejlighed består således af en ejendom (fællesejendommen), 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 befæstigelser 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 momsfritaget 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.

Det er op til virksomheden at kunne dokumentere, at en bygning er opført eller ombygget med henblik på momsfritaget udlejning og ikke med henblik på salg.

Ved udlejning af bygninger, der oprindeligt er opført/ombygget med henblik på salg, og hvor moms af omkostninger i forbindelse med opførelsen/ombygningen er fratrukket, skal den fratrukne moms enten korrigeres, eller også skal der afregnes udtagningsmoms, jf. neden for under korrektion af købsmoms / afregning af udtagningsmoms.

Eksempel

Landsskatteretten har i en sag truffet afgørelse om, at salg af en lejlighed var fritaget for moms.

Et selskab havde opført to lejligheder. Begge lejligheder blev udbudt til leje via mægler og hjemmeside og blev udlejet på markedsvilkår.

Efter ca. 1 års leje opsagde den ene lejer sit lejemål, hvorefter selskabet solgte lejligheden. Ikke til den oprindelige lejer, men til en helt anden.

Her fandt Landsskatteretten (i modsætning til Skatterådet), at lejligheden måtte anses for opført med henblik på udlejningen og dermed kunne sælges momsfrit.

Ved salg af udlejningsejendomme vil der dog ofte være tale om en momsfri virksomhedsoverdragelse, jf. neden for under virksomhedsoverdragelse.

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 tingslige 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 en bygning eller grund, da det er selskabet, som har den eksklusive brugsret.

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 dermed momsfritaget efter reglerne om udlejning af fast ejendom.

Salg af ideelle andele i selskaber, f.eks. 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 om der er tale om overdragelse af byggegrunde eller nye bygninger.

Det gælder f.eks. ved overdragelse af udlejningsejendomme, når mindst et lejemål i ejendommen er omfattet af en frivillig momsregistrering for erhvervsmæssig 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 udlejningsejendom 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 butiksarealer blev solgt. Konkret blev der overdraget en grund med tilhørende butikslokaler samt en indgået lejeaftale. Butikslokalerne skulle være opført, når køber overtog ejendommen, idet overtagelsesdagen var sammenfaldende med lejers tiltrædelse af lejemålet.

Reglerne om momsfri virksomhedsoverdragelse finder i modsætning til tidligere nu også anvendelse ved overdragelse af udlejningsejendomme uden momspligtig aktivitet til en ikke-momsregistreret køber, dvs. overdragelse af "rene" boligudlejningsejendomme og erhvervsejendomme uden frivillig momsregistrering. Det er en betingelse, at sælger har påbegyndt udlejningsaktiviteten ved indgåelse af lejekontrakter, samt at køber fortsætter udlejningsaktiviteten og dermed indtræder i eksisterende lejekontrakter.

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 virksomhedsomdannelse 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 deres 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.

Når en virksomhed har opført/ombygget en bygning med henblik på momspligtigt salg, og moms af omkostninger i forbindelse med opførelsen/ombygningen dermed er fratrukket, skal den fratrukne moms enten korrigeres, eller også skal der ske afregning af udtagningsmoms ved en efterfølgende momsfri udlejning, jf. neden for under korrektion af købsmoms / afregning af udtagningsmoms.

Korrektion af købsmoms / betaling af udtagningsmoms

Virksomheder, der opfører eller ombygger bygninger med henblik på momspligtigt salg, kan fradrage moms af sine omkostninger.

Ved et efterfølgende skift i intention eller anvendelse af de nyopførte/ombyggede bygninger kan der opstå pligt til at foretage korrektion/berigtigelse af momsfradraget eller pligt til at betale udtagningsmoms. Der sker et skift, når en bygning opføres med henblik på momspligtigt salg, men i stedet udlejes momsfrit eller anvendes privat.

Det afgørende element for, om der skal laves en fradragskorrektion eller betales udtagningsmoms, er, om skiftet i intentionen / anvendelsen sker før, ved eller efter ibrugtagning af bygningen.

Bygninger opført med henblik på salg anses for ibrugtaget ved første salg eller ved udgangen af det regnskabsår, hvori bygningen er færdigopført, men endnu ikke solgt.

Bygninger opført med henblik på udlejning anses for ibrugtaget ved gensidig underskrift af lejeaftale – dog tidligst når ejendommen er færdigopført.

Ved nye bygningers overgang fra momspligtig anvendelse til fuld momsfri anvendelse skal der med virkning fra den 1. juli 2021 betales udtagningsmoms af markedsværdien i stedet for at foretage regulering efter reglerne om momsreguleringsforpligtelse. Der skal således betales udtagningsmoms, når en bygning er opført med henblik på momspligtigt salg, men i stedet udlejes momsfrit, dog kun hvis skiftet i intentionen eller anvendelsen sker efter ibrugtagningsåret.

Ved skift i intention eller anvendelse senest i ibrugtagningsåret skal der ske korrektion af den moms, som løbende er blevet fradraget.

Eksempel 1

Hensigt er momspligtigt salg, men ibrugtagning til momsfri udlejning i år 0 (regnskabsåret er kalenderåret).

- *En boliglejlighed er opført med henblik på momspligtigt salg, og der tages således momsfradrag i opførelsesårene.*
- *Lejligheden sættes til salg i opførelsesperioden, fx i år -1.*
- *Lejligheden er færdiggjort i marts år 0.*
- *Der indgås en tidsubegrænset lejekontrakt i november år 0.*

Lejligheden er taget i brug til momsfritaget anvendelse, der skal ske berigtigelse af eventuel tidligere fratrukket moms i den sidste momsperiode i år 0.

Eksempel 2

Hensigt og ibrugtaget til momspligtigt salg, men momsfri udlejning i år 1 (regnskabsåret er kalenderåret).

- *En boliglejlighed er opført med henblik på momspligtigt salg, og der tages således momsfradrag i opførelsesårene.*
- *Færdiggjort i marts i år 0 og er sat til salg.*
- *Der indgås en tidsubegrænset lejekontrakt i februar i år 1.*

Der skal betales udtagningsmoms, idet lejligheden har været sat til salg frem til udløbet af det regnskabsår, hvor den blev færdiggjort, og den er derfor taget i brug til salg inden overgang til momsfri udlejning.

Eksempel 3

Ibrugtagning til momsfritaget udlejning med efterfølgende salg (regnskabsåret er kalenderåret).

- *En bygning er færdiggjort i marts i år 0 og lejes ud som bolig på tidsubegrænset lejekontrakt.*
- *Lejeren opsiger i oktober år 0.*
- *Lejligheden sælges momsfritaget. Lejligheden er i år 0 taget i brug til momsfritaget anvendelse.*

Eventuelt momsfradrag i opførelsesperioden berigtiges i slutningen af år 0.

Eksempel 4

Opført med henblik på momsfri udlejning, men ændret anvendelse efter færdiggørelse (regnskabsåret er kalenderåret).

- *En virksomhed opfører lejligheder, som skal udlejes uden moms.*
- *Virksomheden sælger i år 0 (færdiggørelsesåret) en ikke ibrugtaget (= ikke udlejet) lejlighed.*
- *Da lejligheden endnu ikke er taget i brug til momsfri udlejning, er salget momspligtigt.*

Momsen på opførelsesomkostningerne vedrørende lejligheden, som ikke gav fradrag i opførelsesfasen, kan berigtiges op til 100 % i den samme momsafregningsperiode, hvori salget foretages.

Moms ved salg af fast ejendom
© Revitax. www.revitax.com
Redaktion: Jacob S. Larsen (ansv.) og Jens Staugaard. Grafisk tilrettelæggelse: Pe Solutions ApS.
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 4. oktober 2021

Galoche Allé 6
4600 Køge
T: 56 64 05 00
E: post@addere.dk