



MOMS | Februar 2024

Salg af fast ejendom 2024

Der skal betales moms ved erhvervsmæssigt salg af byggegrunde og nye bygninger med tilhørende jord. Det samme gælder i et vist omfang ved salg af ombyggede og renoverede ejendomme.

Derimod vil "gamle" bygninger kunne sælges momsfrit.

Byggeri for fremmed (købers) regning anses ikke som salg af en ny bygning. Byggevirksomheder, der opfører bygninger på andres (købers) grunde, udfører en byggeentreprise, hvor der skal betales moms af det fulde vederlag for byggeriet efter momslovens almindelige regler.

Der er tale om et meget komplekst område, hvor rækkevidden af momsreglerne medfører en lang række afgrænsningsspørgsmål. Skatterådet har afgivet en lind strøm af bindende svar på området, men der er stadig masser af uafklarede spørgsmål. Derfor forventer vi, at det fortsat vil vare en rum tid, inden der foreligger en utvetydig praksis på området.

Denne vejledning er generel vedr. moms på fast ejendom. Vejledningen besvarer derfor ikke alle spørgsmål om de komplekse regler på området.

Vedrørende den skattemæssige behandling af salg af fast ejendom henvises til særskilt vejledning. Den momsmæssige behandling af fast ejendom skal afklares, inden ejendomsavance og genvundne afskrivninger ved salg af fast ejendom opgøres, idet det er salgssum m.v. efter eventuel afregning/afløftning af moms, der skal lægges til grund.

Vi anbefaler altid at søge konkret rådgivning om de momsmæssige og skattemæssige problemstillinger, der kan opstå i forbindelse med opførelse og salg af bygninger og/eller byggegrunde.

Vejledningen er opdateret med den nyeste praksis, der foreligger pr. 1. januar 2024.

Februar 2024

Beierholm

Statsautoriseret Revisionspartnerselskab

Skatteafdelingen

1. Hvem er omfattet af momspligten?	5
1.1. Salget skal ske i egenskab af en momspligtig person	5
1.2. Salg i forbindelse med økonomisk virksomhed	5
2. Erhvervsmæssigt salg af byggegrunde og bebyggede grunde	7
2.1. Byggegrunde	7
2.2. Bebyggede grunde	7
2.3. Byggegrunde - med gamle bygninger	8
3. Erhvervsmæssigt salg af nye bygninger	9
3.1. Hvad forstås ved en bygning i momslovens forstand?	9
3.2. Definition af nye bygninger	10
4. Erhvervsmæssigt salg af ombyggede ejendomme	11
4.1. Hvad forstås ved til-/ombygningsarbejde?	13
5. Udlejningsejendomme	14
5.1. Bygninger	14
5.2. Grunde	14
6. Aktier og anparter (ejendomsselskaber)	15
7. Virksomhedsoverdragelse	17
7.1. Virksomhedsoverdragelse, hvor køber er momsregistreret	17
7.2. Momsfri virksomhedsoverdragelse, hvor køber ikke er momsregistreret	17
8. Momsfradrag	19
8.1. Byggeri for egen regning	19
9. Momsreguleringsforpligtelse	20
9.1. Investeringsgoder	20
9.2. Momsregulering – gældende regler før ændringen trådte i kraft	21
9.3. Momsregulering – Regler fra 1. juli 2021	22
9.4. Overdragelse af reguleringsforpligtelse ved salg af ejendom	22
10. Byggeri for egen regning - pålægsmoms	23
10.1. Momsgrundlaget	23
10.2. Hvornår skal der beregnes moms?	24
10.3. Købsmoms	24

1. HVEM ER OMFATTET AF MOMSPLIGTEN?

1.1. Salget skal ske i egenskab af en momspligtig person

Der skal betales moms ved erhvervsmæssigt salg af byggegrunde og nye bygninger m.v.¹ Det betyder, at private som udgangspunkt ikke skal betale moms ved salg af byggegrunde eller private boliger.

For at være omfattet af momspligten ved salg af byggegrunde og nye bygninger m.v. skal salget foretages af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab.

Det er ikke afgørende for momspligten, om man i sit erhverv overvejende køber og sælger fast ejendom. Også enkeltstående salg af fast ejendom kan være momspligtige, når sælger er en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab.

1.2. Salg i forbindelse med økonomisk virksomhed

Hvis et salg af en ny ejendom eller byggegrund foretages af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, vil salget som udgangspunkt være momspligtigt, da der herved er tale om økonomisk virksomhed.

Der er 2 betingelser, der skal være opfyldt, før der kan blive tale om momspligt ved salg af fast ejendom:

1. Sælger skal have taget "aktive skridt" mod en økonomisk udnyttelse af den faste ejendom
2. Sælger skal have "indtægter af en vis varig karakter".

En virksomhed, der driver næring med køb og salg af fast ejendom, vil som udgangspunkt blive anset som en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab. Disse virksomheder skal derfor som altovervejende hovedregel betale moms ved salg af byggegrunde og nye bygninger.

1.2.1. "Aktive skridt" og "indtægter af en vis varig karakter"

Der foreligger økonomisk virksomhed, når en person eller virksomhed aktivt tager skridt mod en økonomisk udnyttelse af den faste ejendom.

Aktive skridt kan bestå i gennemførelse af bygge- og anlægsarbejder – herunder byggemodning af grunde og nedrivning af gamle ejendomme.

Der skal som udgangspunkt ikke betales moms af et grundsalg, hvis en privat sælger, forinden salget, foretager byggemodning af grunden. Det gælder i alle tilfælde, hvis der kun er tale om byggemodning og salg af én grund.

¹ Jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 9

Hvis en privatperson derimod byggemodner og sælger flere grunde, kan der efter en konkret vurdering blive tale om momspligt.

Det skyldes, at sælgeren – som en konsekvens af at han/hun foretager byggemodning – kan overgå fra at være "privat" til at "agere som en afgiftspligtig person". Det er en konsekvens af, at sælgeren tager "aktive skridt" mod økonomisk udnyttelse af grunden (byggemodning).

Herudover er det også en forudsætning, at der er tale om "indtægter af en vis varig karakter". Det betyder, at den økonomiske udnyttelse af den faste ejendom skal ske over en tilstrækkelig lang periode.

Hvis begge forhold således er til stede, kan byggemodning og salg af flere grunde foretaget af privatpersoner blive momspligtigt.

Det vil derfor altid komme an på en konkret vurdering, om en privatpersons salg af byggegrunde bliver momspligtigt. Vi anbefaler derfor altid, at der søges rådgivning ved salg af fast ejendom, da de økonomiske konsekvenser ved en fejlagtig vurdering ofte er store.

Det bemærkes, at salg af en "ny" ejendom eller salg af en grund, der har været anvendt til momspligtige formål i en virksomhed, altid vil være momspligtigt.

1.2.2. Tvangsauktionssalg

Salg på tvangsauktion af nye bygninger og byggegrunde skal behandles på samme måde som et "frivilligt" salg, og salget er dermed momspligtigt, hvis ejer/pantsætter er en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab.



2. ERHVERVSMÆSSIGT SALG AF BYGGEGRUNDE OG BEBYGGEDE GRUNDE

Der skal betales moms ved erhvervsmæssigt salg af byggegrunde og i visse tilfælde af bebyggede grunde.

2.1. Byggegrunde

Ved en byggegrund forstås et ubebygget areal, som efter planloven, eller forskrifter udstedt i medfør heraf, er udlagt til formål, som muliggør opførelse af bygninger.²

Det er uden betydning for momspligten, om der er sket byggemodning, når der er tale om erhvervsmæssigt salg.

Arealer i landzone, hvortil der gives landzonetilladelse med henblik på udstykning, der muliggør opførelse af bygninger, er omfattet af momspligten. Det samme gælder salg af arealer i landzone, betinget af opnåelse af zonetilladelse til byggeri eller eksempelvis salg af arealer i landzone betinget af ændringer i lokalplanen.

2.2. Bebyggede grunde

Særskilt salg af bebyggede grunde er som udgangspunkt også momspligtigt. Der gælder dog enkelte undtagelser hertil.

En vigtig undtagelse er de tilfælde, hvor grunden har været lejet ud uden moms inden salget.

Muligheden kan kun anvendes, hvor grunden udelukkende har været anvendt til momsfri udlejning, der ikke giver ret til momsfradrag for udgifter til anskaffelse og drift af grunden. Udlejningen må derfor heller ikke være omfattet af en frivillig momsregistrering.

Det er desuden vigtigt at være opmærksom på, at der skal være tale om en reel udlejning af grunden. Der er ikke noget tidsmæssigt krav i forhold til udlejningsperiodens varighed. Det vil bero på en konkret vurdering i hvert enkelt tilfælde, om et salg af den pågældende grund opfylder betingelserne for at kunne sælges momsfrit som følge af momsfritaget udlejning.

Der skal heller ikke betales moms ved salg af udlejede sommerhusgrunde til lejeren, hvor lejeren har bygget sommerhus på grunden. Det skyldes, at grunden inden salget har været anvendt til momsfri udlejning.

² Jf. momsbekendtgørelsens § 56

2.3. Byggegrunde - med gamle bygninger

På baggrund af de seneste års praksis har det været særdeles vanskeligt præcist at udlede, hvornår salg af en grund med tilhørende gamle bygninger skulle anses som et momsfrataget salg af en ejendom med tilhørende jord, og hvornår salget skulle betragtes som et momspligtigt salg af en byggegrund. Ved vurderingen af, om salget af en gammel bygning kan fritages for moms, har Skattestyrelsen tidligere i vurderingen stillet krav om, at bygningen skulle være fuldt funktionsdygtig. Skattestyrelsen har i det seneste styresignal præciseret, at der ikke længere kan stilles krav herom i vurderingen. Det er derfor afgørende, om der på overdragelsestidspunktet er en bygning eller grundfast konstruktion på grunden, der reelt er anvendelig.

Det vil i hvert enkelt tilfælde bero på en konkret vurdering, om en bygning reelt er anvendelig og derfor kan sælges momsfrit, da praksis er under konstant udvikling.

Vi kan på nuværende tidspunkt udlede, at for at levering af en grund med en tilhørende bygning, der er tiltænkt nedrivning, kan omfattes af momsfratagelsen, kræves det, at:

- Bygningen ikke er en "ny" bygning (under 5 år gammel)
- Bygningen eller den grundfaste konstruktion på leveringstidspunktet reelt er anvendelig
- Salget ikke er nært forbundet med sælgers levering af andre ydelser, f.eks. nedrivning.

Salg af fast ejendom er ofte forbundet med store beløb. Hvis der er den mindste tvivl om, hvorvidt der skal betales moms af salget af en "gammel" ejendom, anbefales det derfor at anmode Skattestyrelsen om et bindende svar herpå.



3. ERHVERVSMÆSSIGT SALG AF NYE BYGNINGER

Der skal betales moms ved salg af nye bygninger, hvis opførelsen er påbegyndt i 2011 eller senere.

Salg af "gamle" ejendomme vil kun blive omfattet af momspligten, hvis der inden for de seneste 5 år før salget, er foretaget til/ombygning eller renovering i væsentligt omfang – se afsnit 4.

Efter indførelsen af reglerne om moms på salg af nye bygninger er det som udgangspunkt ikke længere særlig relevant at skelne mellem byggeri for egen regning og byggeri for fremmed regning, idet momsen fremover behandles ens i disse tilfælde.

Sondringen har dog stadig betydning ved vurderingen af, om der skal beregnes såkaldt på-lægsmoms³ (byggemoms), der omfatter moms af værdien af eget arbejde og egne materialer. Pålægsmomsen skal stadig beregnes ved byggeri for egen regning, idet den skal medregnes ved opgørelsen af en eventuel momsreguleringsforpligtelse.

3.1. Hvad forstås ved en bygning i momslovens forstand?

Ved begrebet bygning forstås enhver grundfast konstruktion.⁴

Ved fast ejendom forstås bygninger i traditionel forstand (hele bygninger og enkelte lokaler) og grundarealer med andre grundfaste konstruktioner.

Herudover anses også parkeringspladser, transformatorstationer, regnvandsbassiner, broer og andre vejanlæg samt havneanlæg som bygninger.

Ejerlejligheder, dvs. lejligheder i etagebyggeri og i række- og klyngehuse, anses i relation til momsreglerne for selvstændige faste ejendomme.

Andelslejligheder adskiller sig fra traditionelle ejerlejligheder ved, at det er andelsforeningen, som ejer alle lejlighederne, og at andelshaverne alene, i kraft af deres medlemskab af andelsforeningen, har en eksklusiv brugsret til en lejlighed.

Der er således ikke i klassisk forstand tale om, at andelshaveren ejer en fast ejendom, når det gælder andelslejligheder. Brugsrettigheder til andelsboliger anses derimod for udlejning.

³ Jf. momslovens §§ 6 og 7

⁴ Jf. momsbekendtgørelsens § 54, stk. 1

3.2. Definition af nye bygninger

En bygning er ny, når salget af bygningen sker inden første indflytning. Det betyder, at en bygning, der er færdiggjort til indflytning, men som ikke er taget i brug, bliver ved med at være ny – uanset hvor mange gange den handles, og uanset hvor gammel den er.

Salg efter der er sket indflytning

En bygning er også ny, når den er taget i brug ved indflytning, hvis den sælges første gang, inden der er gået 5 år fra bygningens færdiggørelse.

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 kunder ikke være taget i anvendelse på en sådan måde, at der kan anses for at være sket indflytning.

Efterfølgende salg – efter der er sket indflytning

Ved anden og efterfølgende salg er bygningen kun momspligtig, hvis følgende 3 betingelser alle er opfyldte:

- Bygningen har været færdigopført i mindre end 5 år, **og**
- Første salg af bygningen er sket til en interesseforbunden part, **og**
- Bygningen har været i brug i mindre end to år.

Vær opmærksom på, at der gælder særlige regler for salg af udlejningsejendomme, der udelukkende har været anvendt til momsfri udlejning. Disse særlige regler medfører, at der som udgangspunkt ikke skal betales moms af salget, selvom ejendommen sælges mindre end 5 år fra færdiggørelsen – jf. afsnit 5 om udlejningsejendomme.

4. ERHVERVSMÆSSIGT SALG AF OMBYGGEDE EJENDOMME

Der er moms på salg af ejendomme, hvorpå der er udført til-/ombygningsarbejde eller renovering i væsentligt omfang.

En "gammel" bygning kan således blive ny i momslovens forstand og dermed blive momsplichtig ved salg.

Derfor gælder den samme definition, som gælder for nye bygninger, når det skal afgøres, om der skal betales moms ved et efterfølgende salg – se under afsnittet "definition af nye bygninger".

Til/ombygning i væsentligt omfang

For "gamle" bygninger, hvor der foretages til-/ombygning i væsentligt omfang, gælder en 25%/50%-regel for, hvornår bygningen ændrer karakter til igen at være en ny bygning i momslovens forstand.

Ejendommen bliver ny igen, hvis udgifterne til til/ombygningen (ekskl. moms) overstiger:

- 50% af ejendomsværdien med tillæg af værdien af ombygningsarbejdet ekskl. moms ved bygning uden grund, eller
- 25% af ejendomsværdi med tillæg af værdien af ombygningsarbejdet ekskl. moms ved bygning med grund.

Ejendomsværdien er værdien iht. Skattestyrelsens seneste ejendomsvurdering før ombygningen.

I praksis vil det som altovervejende hovedregel være 25%-kriteriet, der skal anvendes, medmindre der er tale om ombygning af en bygning på lejet grund.

Hvis salgsprisen overstiger ejendomsvurderingen ved seneste ejendomsvurdering med tillæg af det udførte ombygningsarbejde, kan denne anvendes som beregningsgrundlag for 25%/50%-kriteriet. Salgsprisen kan dog aldrig anvendes ved salg til interesseforbundne parter.

Ved salg af en ombygget ejendom skal der beregnes moms af hele salgsprisen for ejendommen.

Ejerlejligheder er som udgangspunkt underlagt 25%-kriteriet.

Erhvervsmæssigt salg af ombyggede ejendomme

Eksempel på 25%-reglen

Forudsætninger:

Køb af parcelhus inkl. grund = DKK 1.000.000

Ombygning ekskl. moms = DKK 500.000 (DKK 625.000 inkl. moms).

Beregningsgrundlag:

Ejendomsværdien på dagen for ombygningens færdiggørelse, som er fastsat af Skattestyrelsen ved den seneste ejendomsvurdering + værdien af det udførte ombygningsarbejde.

Seneste offentlige ejendomsvurdering = DKK 1.300.000

Salgspris = DKK 1.900.000.

Da værdien af ombygningsudgifterne overstiger 25% af beregningsgrundlaget, skal der betales moms af salget:

$$(500.000 \times 100):1.800.000 = 27,8\%$$

Hvis salgsprisen i stedet blev anvendt som beregningsgrundlag, ville 25%-kriteriet også blive overskredet:

$$(500.000 \times 100):1.900.000 = 26,3\%$$

Hvis værdien af ombygningsarbejdet var DKK 430.000 ekskl. moms (DKK 537.500 inkl. moms), skulle der ikke betales moms af salget:

$$(430.000 \times 100):1.730.000 = 24,9\%$$

Dette skema illustrerer forskellen i fortjeneste under de to forudsætninger:

DKK	Salgspris	Lavere forbedring
Salgspris (evt. inkl. moms)	1.900.000	1.830.000
Købspris	-1.000.000	-1.000.000
Ombygningsarbejde inkl. moms	-625.000	-537.500
Netto momsudgift (380.000 – 125.000)	-255.000	-0
Fortjeneste	20.000	292.500

4.1. Hvad forstås ved til-/ombygningsarbejde?

Som til-/ombygningsarbejde anses arbejde på en bygning, der ikke kan karakteriseres som normal vedligeholdelse, såsom maling, tapetsering og lignende.

Til-/ombygningsarbejde omfatter opførelse (tilbygning), udvidelse, ændring (ombygning) af en bygning, eller 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 dermed tillige forbedrings- og renoveringsarbejder, f.eks. etablering af ny facade og tagbelægning, nye vinduer/døre, ombygning af vådrum (bad/toilet), køkken og lignende og etablering af nyt centralvarmeanlæg, når til-/ombygningsarbejdet i øvrigt er af væsentligt omfang.

Omkostninger, der typisk kan udføres ved et skrivebord, som eksempelvis arkitekter, forundersøgelser, udgifter til lokalplan m.v., skal ikke medregnes ved opgørelsen af 25%-kriteriet.

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

Forsikringsskader

Praksis har ændret sig efter det nye styresignal fra december 2023. Tidligere anså man ikke hel eller delvis genopførelse af en bygning efter en forsikringsskade for opførelse af en ny bygning eller "til/ombygning", i de tilfælde hvor køber overtog grunden og indtrådte i forsikringssummen.

Ifølge den hidtidige praksis var købers hensigt om at lade en nedbrændt bygning genopføre for forsikringssummen tillagt betydning. Det forhold, at køber ved erhvervelse af en grund med en nedbrændt bygning har til hensigt at opføre en tilsvarende bygning på grunden, kan ikke længere tillægges betydning i vurderingen af, om der er tale om en gammel bygning. Det vil derfor ikke længere blive tillagt betydning i vurderingen af, om køber erhverver en byggegrund eller en gammel bygning med tilhørende jord i sådanne situationer.

5. UDLEJNINGSEJENDOMME

5.1. Bygninger

Hvis en ejendom udelukkende har været anvendt til momsfri udlejning, og der derfor ikke har været momsfradrag ved anskaffelse og drift af ejendommen, skal der som udgangspunkt ikke betales moms ved salg af ejendommen.⁵ Det gælder også, selvom salget sker mindre end 5 år efter færdiggørelsen af ejendommen.

Det skyldes, at der ikke har været ret til momsfradrag for udgifterne til opførelse og drift af ejendommen.

Det er dog særdeles vigtigt at være i stand til at kunne dokumentere, at ejendommen udelukkende er opført med henblik på momsfri udlejning.

Der findes eksempler fra praksis, der viser, at der skal betales moms af salget, hvis ejendommen sælges, inden der er gået 5 år, hvis Skattestyrelsen finder, at ejendommen er opført både med henblik på momsfri udlejning og eventuelt senere salg.

Da det absolut ikke er uvæsentligt, om der skal betales moms af salget af en "ny" udlejningsejendom, anbefales det at anmode Skattestyrelsen om et bindende svar herpå, hvis der er den mindste tvivl om den momsmæssige behandling af salget.

Hvis blot en del af bygningen har været anvendt til momspligtig udlejning eller som domicilejendom for momspligtig virksomhed, vil salget af bygningen som udgangspunkt være momspligtig i sin helhed. Sælger har herefter ret til fradrag for en del af den købsmoms, som måtte være betalt af sælger i forbindelse med opførelsen/erhvervelsen af ejendommen, men som sælger ikke på dette tidspunkt havde ret til fradrag for.

Blandede benyttede ejendomme (privat/erhverv) vil ligeledes være omfattet af momspligten, medmindre det kan godtgøres, at en del af ejendommen til privat benyttelse er henført til personens privatformue. Hvis en fast ejendom herefter må anses for delvist at være erhvervet til brug for den momspligtige persons økonomiske virksomhed, er kun salget af denne del omfattet af momspligten.

5.2. Grunde

Salg af grunde, der tidligere har været anvendt udelukkende til momsfrie formål – herunder udlejet momsfrit - kan sælges momsfrit.

⁵ Jf. momslovens § 13, stk. 2 og SKM 2013.483 SR

6. AKTIER OG ANPARTER (EJENDOMSSKABER)

Salg af aktier og anparter i ejendomsselskaber er som altovervejende udgangspunkt momsfrít.

Ifølge momsbekendtgørelsen⁶ anses overdragelse af andele, anparter og aktier for at være salg af en ny bygning, hvis besiddelsen heraf retligt eller faktisk sikrer rettigheder som ejer eller bruger over bygningen.

Det gælder for eksempel overdragelse af andele (aktier) i aktieselskaber (aktielejligheder), hvor der sker en faktisk fordeling af lejlighederne i en ejendom ved indflytning, og retten til ejendommen eller en del heraf (lejligheden) følger med ved overdragelsen af andelen/aktien.

Salg af andele i andelsboligforeninger anses *ikke* som levering af fast ejendom. Der er derimod tale om levering af brugsrettigheder til andelshaverne, som er momsfrítaget som udlejning af fast ejendom. Det skyldes, at retsforholdet mellem andelsboligforeninger og andelshavere betragtes som momsfrí udlejning.

⁶ Momsbekendtgørelsens § 54, stk. 5



7. VIRKSOMHEDSOVERDRAGELSE

7.1. Virksomhedsoverdragelse, hvor køber er momsregistreret

Ved ethvert ejendomssalg skal det overvejes, om der er tale om en momsfri virksomhedsoverdragelse.

Det kan f.eks. være tilfældet, hvis en sælger er frivilligt momsregistreret for udlejning af en, eller en del af en ejendom, og denne ejendom sælges til en køber, der fortsat skal anvende ejendommen til momspligtig udlejning.

Ved hel eller delvis virksomhedsoverdragelse sker der ikke nogen egentlig levering af ejendommen i momslovens forstand, idet modtageren blot træder i overdragerens sted.

Det forhold, at modtageren træder i overdragerens sted, indebærer en form for momsmæssig succession, hvor den nye indehaver indtræder i overdragerens momsmæssige status.

Overdragelse af ejendomsprojekter kan i visse tilfælde også foretages som momsfri virksomhedsoverdragelser.⁷

Følgende betingelser skal være til stede, for at reglerne om momsfri virksomhedsoverdragelse kan anvendes i forbindelse med salg af ejendomsprojekter:

- Den overdragne formuemasse skal udgøre en økonomisk enhed, der kan drives selvstændigt
- Køberen af projektet har til hensigt at videreføre projektet – herunder at sælge ejerlejlighederne
- Sælgeren ophører med at drive den pågældende virksomhed.

7.2. Momsfri virksomhedsoverdragelse, hvor køber ikke er momsregistreret

1. juli 2021 blev momsloven ændret, og det fremgår nu af loven, at både momsfritagne aktiviteter og momspligtige aktiviteter kan omfattes af reglerne om momsfri virksomhedsoverdragelse. Før ændringen var det efter momsloven et krav, at køber var eller blev momsregistreret i forbindelse med momsfri virksomhedsoverdragelse.

I forhold til momsfri virksomhedsoverdragelse af udlejningsejendomme er det altid en betingelse, at køberen fortsætter udlejningsaktiviteten efter overtagelsen. Derimod kan der ikke stilles krav om, at køberen er momsregistreret hvis overdragelse vedrører en ejendom, som udlejes momsfrit.

⁷ SKM 2017.600.SR

Inden for ejendomsområdet har Skatterådet flere gange bekræftet, at salg af en "gammel" boligudlejningsejendom kan ske efter reglerne om momsfri virksomhedsoverdragelse.⁸

Men også "nye" udlejningsejendomme kan sælges momsfrit efter reglerne om momsfri virksomhedsoverdragelse. Det gælder, selvom køberen ikke er momsregistreret. Det er blot en betingelse, at køberen efter overtagelsen af ejendommen fortsætter udlejningsaktiviteten, og sælger af ejendommen inden overdragelsen har opstartet udlejningsaktiviteten i eget navn.

⁸ Bl.a. i sagen SKM 2017.544 SR

8. MOMSFRADRAG

Som en konsekvens af, at der normalt skal betales moms ved alt salg af nybyggeri, har den virksomhed, der opfører et byggeri med henblik på momspligtigt videresalg, momsfradrag for alle de momsbelagte udgifter, der afholdes i forbindelse med byggeriet.

Hvis et byggeri derimod opføres med henblik på, at en del af ejendommen skal sælges, og en del af ejendommen skal anvendes til egen momsfri udlejning, vil der kun være fradrag for den del af momsen, der vedrører udgifterne til den del af ejendommen, der skal sælges.

Momsen fratrækkes i disse situationer med den andel, der skønsmæssigt⁹ vedrører det momspligtige salg.

Dette skema illustrerer, hvordan den delvise momsfradragsret fungerer:

Salg	Momspligtigt salg	Momsfri udlejning
Køb	Fuldt momsfradrag for moms	Ingen fradrag for moms
	Delvist fradrag for moms	

8.1. Byggeri for egen regning

Virksomheder, der opfører ejendomme for egen regning med henblik på salg, anses med hensyn til det udførte arbejde og de materialer, der anvendes til dette arbejde, for at have foretaget en momspligtig leverance til sig selv.

Den pålægsmoms, der skal beregnes af byggeri for egen regning, er derfor på en gang salgsmoms og købsmoms for virksomheden. Byggevirksomheden har derfor fradrag for pålægsmomsen efter momslovens almindelige regler. Det samme gælder for købsmomsen af de materialer, der anvendes til det udførte arbejde, herunder af eventuelle indkøb af materialer til brug for underentreprenører og købsmomsen af underentrepriser.

Der er fuldt fradrag for momsen, når der er tale om byggeri af ejendomme, som udelukkende skal anvendes til momspligtige formål – herunder til momspligtigt videresalg.

Virksomheder, der afholder udgifter til byggemodning af grunde med henblik på salg, kan fradrage momsen af udgifterne til byggemodningen fuldt ud.

Virksomheder, der opfører ejendomme for egen regning med henblik på momsfri udlejning, kan derimod ikke fratække købsmomsen af udgifterne til byggeriet – herunder den beregnede "pålægsmoms" af egne ansattes arbejde som købsmoms. "Pålægsmoms" skal angives som salgsmoms på momsangivelsen.

⁹ Jf. momslovens § 39, stk. 1

9. MOMSREGULERINGSFORPLIGTELSE

Der er i momsloven fastsat regler om regulering af den fradragsberettigede købsmoms af investeringsgoder¹⁰, herunder regler om reguleringsperiodens længde og reguleringens størrelse i det enkelte regnskabsår.

9.1. Investeringsgoder

Som investeringsgoder anses:

- Maskiner, inventar og andre driftsmidler, hvis anskaffelsespris uden moms overstiger DKK 100.000 pr. enhed, og som bliver mindre værd med tiden
- Fast ejendom, herunder til- og ombygninger. Der er ingen værdigrænse for fast ejendom, til- og ombygnings- eller moderniseringsarbejder på fast ejendom
- Reparation og vedligeholdelse af fast ejendom til et samlet beløb over DKK 100.000 årligt uden moms pr. ejendom
- Ydelser, der har samme egenskaber som materielle investeringsgoder, herunder software og rettigheder, og hvis anskaffelses- eller fremstillingspris uden moms overstiger DKK 100.000.

Da der er en værdigrænse for reparations- og vedligeholdelsesarbejder, er det vigtigt at afgøre, hvilket arbejde der udføres. Afgørelsen træffes på baggrund af en konkret vurdering, hvor der skal lægges vægt på, om ejendommens oprindelige standard og anvendelighed ændres.

Reglerne om momsreguleringsforpligtelse er nødvendige, da momsen af investeringer, kan fratrækkes fuldt ud i anskaffelses-/investeringsåret.

Momsfradraget fungerer således som et acontofradrag.

Reglerne skal sikre, at momsen er neutral for momspligtige virksomheder.

Folketinget vedtog i december 2019 ændringer i momsloven, som får store momsmæssige konsekvenser for ændringer i anvendelsen af investeringsgoder i form af fast ejendom.

Ændringen af momsloven trådte i kraft 1. juli 2021.

¹⁰ Jf. momslovens §§ 43 og 44

9.2. Momsregulering – gældende regler før ændringen trådte i kraft

Efter de hidtil gældende momsregler (indtil d. 30.06 2021) havde virksomheder momsfradrag for udgifter til byggeri m.v., hvis bygningen skulle anvendes til momspligtige formål.

Hvis anvendelsen af bygningen blev ændret fra momspligtig til momsfritaget formål, kunne den købsmoms, som var fratrukket i forbindelse med opførelse m.v. af ejendommen, som udgangspunkt reguleres over en 10-årig periode.

Der skulle således reguleres, når anvendelsen af investeringsgodet - f.eks. en ejendom - efterfølgende gav ret til et mindre fradrag end det, der var opnået ved anskaffelsen/opførelsen. Dette var tilfældet, hvis der f.eks. ved opførelsen var opnået fuldt fradrag for købsmomsen, fordi ejendommen blev opført med henblik på momspligtigt salg, og ejendommen senere overgik til momsfri udlejning i stedet.

Det samme gjaldt, hvis der var opnået delvist fradrag for momsen, og den senere brug af ejendommen berettigede til et lavere eller eventuelt slet intet fradrag.

Hvis den faktiske anvendelse af et investeringsgode i form af en nyopført fast ejendom ændres til momsfri anvendelse i det år, hvor ejendommen er færdigbygget, er praksis¹¹ dog, at der skal ske berigtigelse af det fulde momsfradrag, der er taget for opførelsesomkostningerne.

Hvis den samme ejendom udlejes momsfrit i årene efter færdiggørelsesåret, skulle der i denne situation reguleres for den fratrukne købsmoms med 1/10 pr. år, hvor ejendommen udlejes uden moms.

Endelig kunne der også efter de hidtil gældende regler ske regulering, hvis den ændrede anvendelse af ejendommen gav ret til et større momsfradrag, end der var fratrukket ved anskaffelsen af ejendommen.

Regulering af indgående moms som følge af ændret anvendelse skal foretages på det tidspunkt, hvor reguleringen konstateres, dvs. i forbindelse med regnskabsårets udløb. Der er dog kun pligt til at regulere, hvis udsvinget i fradragsprocenten er større en 10 procentpoint i forhold til fradragsprocenten i anskaffelses- eller opførelsesåret.

For fast ejendom, bortset fra reparation og vedligeholdelse heraf, er reguleringsperioden 10 regnskabsår. For reparation og vedligeholdelse af fast ejendom er reguleringsperioden 5 regnskabsår. Reguleringsperioden regnes fra aktivets anskaffelsesår og inkluderer det regnskabsår, hvori anskaffelsen har fundet sted.

¹¹ SKM 2019.574 SR

9.3. Momsregulering – Regler fra 1. juli 2021

De ændrede regler, som trådte i kraft 1. juli 2021, medfører, at momsreguleringsreglerne ikke kan anvendes, hvis anvendelsen af investeringsgodet – f.eks. en fast ejendom – ændres fra momspligtig anvendelse til 100% momsfritaget anvendelse i årene efter færdiggørelsesåret.

I stedet skal der beregnes og betales udtagningsmoms af markedsværdien af aktivet/investeringsgodet. Det er markedsprisen af aktivets værdi på tidspunktet for den ændrede anvendelse, der skal lægges til grund ved beregning af udtagningsmomsen. Dvs. et beløb, der svarer til, hvad et tilsvarende aktiv, f.eks. en ejerlejlighed, kan købes for på det pågældende tidspunkt.

Et aktiv, der ændrer anvendelse fra momspligtig til delvis momspligtig anvendelse, udløser ikke udtagningsmoms, men skal fortsat anvende reglerne om momsregulering.

Ændres anvendelsen til 100% momsfritaget anvendelse i færdiggørelsesåret, skal der fortsat ske berigtigelse af det fulde momsfradrag.

Ændringen i momsloven rammer således de virksomheder, som opfører bygninger med henblik på momspligtigt salg, men hvor salget ikke gennemføres. Det kan f.eks. være opførelse af parcelhuse, lejligheder, rækkehuse m.v., hvor det ikke lykkedes virksomheden at sælge, hvorfor der i stedet påbegyndes momsfri udlejning til boligformål. Ændringen kan dog også ramme bygninger, der allerede er færdigopført før d. 1. juli 2021, og som skifter karakter efter d. 1. juli 2021 fra fuld eller blandet momspligtig anvendelse til udelukkende momsfri anvendelse.

Det er dog en forudsætning, at bygningen på udtagningstidspunktet er ny efter momsreglerne, og at der er fradraget moms af opførelsesomkostninger/om- og tilbygningsomkostninger.

9.4. Overdragelse af reguleringsforpligtelse ved salg af ejendom

Ved salg - inden for reguleringsperioden på 10 år - af en "gammel" ejendom, hvor momsen af byggeudgifterne har været fratrukket helt eller delvist, skal der ske indbetaling til Skattestyrelsen af den resterende momsreguleringsforpligtelse. Det gælder dog ikke, hvis køberen vil og kan overtage reguleringsforpligtelsen.

Køberen kan overtage momsreguleringsforpligtelsen på følgende betingelser:

- Køberen skal være momsregistreret
- Køberen skal have mindst samme fradragsret, som sælger havde, da han anskaffede ejendommen
 - Hvis køberens fradragsret er mindre end sælgers fradragsret på anskaffelsestidspunktet, kan køber overtage reguleringsforpligtelsen, svarende til sin fradragsret på overdragelsestidspunktet. Den resterende del af reguleringsforpligtelsen skal indbetales af sælger
- Køberen skal afgive en erklæring om, at han er indforstået med at overtage momsreguleringsforpligtelsen for den resterende del af reguleringsperioden.

10. BYGGERI FOR EGEN REGNING - PÅLÆGSMOMS

Hvis byggevirksomheder har egne ansatte, projektudviklere, håndværkere m.v., der udfører arbejde på virksomhedens egne byggeprojekter, skal der betales moms af det arbejde, som de pågældende udfører på byggeriet. Det samme gælder for de materialer, der anvendes til dette arbejde.

Reglerne om moms af byggeri for egen regning gælder ikke kun for byggevirksomheder. Reglerne gælder som udgangspunkt for alle virksomheder, der har egne ansatte til at udføre byggearbejde. F.eks. skal boligorganisationer, boligudlejningsselskaber og skoler også betale byggemoms, hvis egne ansatte udfører bygge- eller vedligeholdelsesarbejder. For vedligeholdelsesarbejder dog kun hvis værdien af arbejdet overstiger DKK 100.000 pr. år for hele virksomheden. Værdigrænsen gælder altså **ikke** pr. ejendom.

Reglerne gælder også for byggemodningsarbejder/anlægsarbejder, der udføres for egen regning - f.eks. ved dræning, nedlægning af hovedvandedninger, etablering af hovedkloakanlæg, vejanlæg og fællesarealer, terrænregulering, jordoprensning m.v.

10.1. Momsgrundlaget

Værdien af eget arbejde og af de materialer, som byggevirksomheden selv anvender hertil, er virksomhedens almindelige salgspris for en tilsvarende leverance til en fremmed bygherre. Hvis der ikke findes en sådan salgspris, beregnes momsen af en kalkuleret salgspris, der skal omfatte samtlige de omkostninger og den avance, der i almindelighed indgår i den momspligtige værdi for varer eller ydelser af den pågældende art.

Uanset om byggevirksomheden sælger en bygning med tab, skal der betales moms af byggearbejdet på grundlag af virksomhedens almindelige salgspris.

Eksempler på arbejder, der skal beregnes byggemoms af, hvis de udføres af virksomheden selv:

- Projekteringsarbejde
- Arkitekt- og ingeniørarbejde
- Projektstyring
- Materialer, herunder andel af udgifter til materiel, arbejdspladsindretning, kørsel af maskiner og redskaber, affald og skurvogne m.v.
- Normalavance på byggeri og materialer.

Der skal derimod ikke beregnes moms af:

- Materialer, der anvendes af underentreprenører
- Bygge- og projekteringsarbejde, der udføres af fremmede virksomheder
- Fremmed arkitekt- og ingeniørarbejde og projektstyring

- Administrativt arbejde ifb. med byggeriet - f.eks. udfærdigelse af byggeregnskab, forhandling om finansiering af byggeriet, aftaler med underentreprenører m.v.

Kalkulationer

Der skal for hver enkelt byggesag, hvor momsen skal beregnes på grundlag af virksomhedens almindelige salgspris til tredjemand eller en kalkuleret salgspris, foreligge specificerede kalkulationer, der viser, hvordan momsgrundlaget er beregnet.

F.eks. skal følgende specificerede oplysninger foreligge for hver enkelt byggesag:

- Kostpris for materialer anvendt ved det byggearbejde, som virksomheden selv har udført
- Lønudgifter inkl. sociale ydelser, som virksomheden har afholdt i forbindelse med projektering og opførelse
- Værdi af indehaverens eventuelle eget arbejde ved projektering og opførelse
- Andre omkostninger vedrørende det byggearbejde, som virksomheden selv har udført, f.eks. anvendelse af virksomhedens materiel og udgifter til pladsindretning
- De procenttillæg til materialer og lønudgifter m.v., som virksomheden beregner sig til dækning af generalomkostninger og fortjeneste, samt specifikation af hvordan virksomheden har beregnet disse procenttillæg.

Oversat betyder det, at der skal betales moms af håndværkerens arbejds løn tillagt mestersalær, ligesom der skal betales moms af "fortjeneste" på materialerne.

For hver momsperiode skal der beregnes moms af det udførte arbejde. Virksomheden skal derfor udarbejde en specifikation efter ovenstående regler for hver periode.

De beregnede momsbeløb overføres for hver momsperiode til virksomhedens almindelige momsregnskab.

10.2. Hvornår skal der beregnes moms?

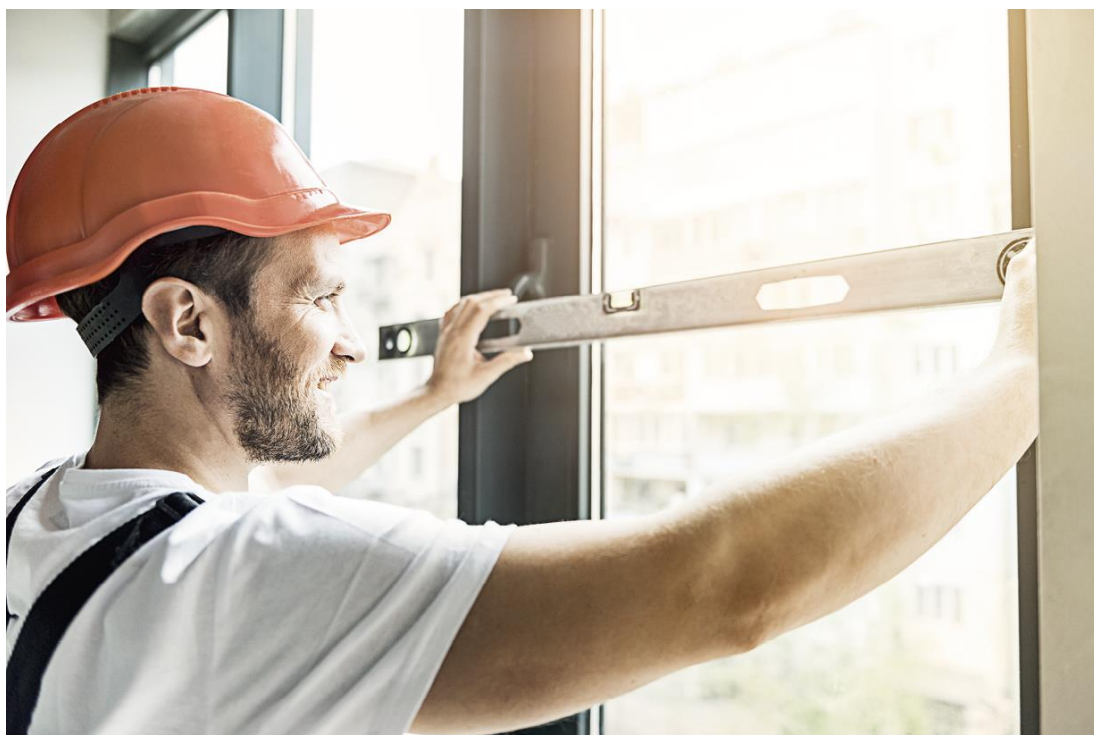
De arbejdsydelser, der er udført af virksomhedens indehaver/ansatte, og de materialer, der er anvendt i forbindelse hermed, skal medregnes til den momspligtige omsætning, for den momsperiode i hvilken de er udført. Momsafregningen kan således ikke udskydes, indtil bygningerne er færdigopført, sælges eller tages i anvendelse, men skal foretages momsperiode for momsperiode med endelig regulering ved arbejdets færdiggørelse.

10.3. Købsmoms

Den beregnede pålægsmoms kan samtidig fratrækkes som købsmoms efter momslovens almindelige bestemmelser.

Pålægsmomsen, der beregnes i forbindelse med opførelse af ejendomme, der opføres med henblik på salg kan fratrækkes fuldt ud som købsmoms. Pålægsmomsen har derfor i disse situationer alene betydning for opgørelsen af den momsreguleringsforpligtelse, der hviler på byggeriet.

Pålægsmoms af eget arbejde inkl. materialer i forbindelse med byggeri, der opføres med henblik på momsfri udlejning kan ikke fratrækkes som købsmoms.





Har du spørgsmål til Salg af fast ejendom - *moms*, er du altid velkommen til at kontakte [skatteafdelingen](#) eller [din faste revisor](#).

STATSAUTORISERET
REVISIONSPARTNERSELSKAB



Vi er et uafhængigt medlem af
det globale rådgivnings- og revisionsnetværk

BEIERHOLM
VI SKABER BALANCE