



Nyhedsbrev til kunder og samarbejdspartnere

Værdifuld viden om skat og moms

Skattereform – "Forårspakke 2.0"

Lovforslag om moms- og lønsumsafgiftsændringer er fremsat

Skatteministeriet har sendt forslag til ændring af moms- og lønsumsafgiftsloven i høring. Lovforslaget er en del af udmøntningen af "Forårspakke 2.0". Nedenfor redegøres for de væsentligste elementer i lovforslaget.

Lovforslaget består af følgende punkter:

1. Ophævelse af momsfristagelsen for levering af fast ejendom
2. Ophævelse af momsfristagelsen for rejsebureauvirksomhed og turistkontorers oplysningsvirksomhed m.m
3. Ophævelse af momsfristagelsen for administration af fast ejendom
4. Udvidet lønsumsafgift for den finansielle sektor.

Ændringerne under punkt 1, 2 og 3 foreslås at gælde fra 1. januar 2011.

Ændringen under punkt 4 foreslås gældende fra 1. januar 2013.

Derudover indeholder forslaget en forenkling af momsreglerne vedrørende frivillig registrering for udlejning af fast ejendom til erhvervsformål. Forslaget er ikke en del af "Forårspakke 2.0" men stammer fra skatteministeriets systematiske regelforenkling af skatteministeriets lovgivning.

Denne ændring træder i kraft 1. juli 2009.

Levering af fast ejendom

Lovforslaget lægger op til, en delvis ophævelse af fritagelsen for levering af fast ejendom.

Som udgangspunkt vil salg af fast ejendom stadig være fritaget for moms, dog bliver følgende omfattet af momspligten:

- Levering af nye bygninger med tilhørende jord
- Levering af byggegrunde.

Det betyder, at der foreslås indført moms på erhvervs-mæssigt salg af fast ejendom i form af nye bygninger med tilhørende jord og byggegrunde.

Bygninger

En bygning er ny inden første indflytning, dvs. før bygningen tages i brug.

For at undgå omgåelse af momsreglerne anses en bygning også for at være ny på dagen for første levering af bygningen, når leveringen sker mindre end fem år efter dagen for bygningens færdiggørelse.

Til- og ombygninger

En bygning, hvorpå der i væsentligt omfang er udført til- og ombygningsarbejde, og som sættes til salg, anses også som en ny bygning.

For at undgå omgåelse af momsreglerne anses bygningen også her for ny på dagen for første levering af bygningen, når leveringen sker mindre end fem år efter dagen for til- og ombygningens færdiggørelse.

Med til- eller ombygningsarbejde i væsentligt omfang menes, når værdien af arbejdet overstiger 50 pct. af salgssummen ved den første levering af en bygning, eller 25 pct. af salgssummen ved den første levering af en bygning med tilhørende jord.

For bygninger, der er ibrugtaget, reduceres værdien af til- og ombygningsarbejdet opgjort på anskaffelses- eller ibrugtagningstidspunktet med 1/10 for hvert påbegyndt regnskabsår indtil det år, hvor ejendommen sælges.

Det betyder, at der kan gives nedslag i værdien i det år, hvor ejendommen sælges, men ikke i anskaffelses- eller ibrugtagningsåret.

Byggegrund

Som byggegrund anses et ubebygget areal, som efter planloven eller forskrifter udstedt i medfør heraf, er udlagt til formål, som muliggør opførelse af bygninger.

Øvrige omfattede områder

Overdragelse af tinglige rettigheder, som giver indehaveren heraf brugsret til en ny bygning med eventuel tilhørende jord eller til en byggegrund samt overdragelse af andele og aktier, når besiddelsen heraf retligt eller faktisk sikrer rettigheder, som ejer eller bruger over en ny bygning med eventuel tilhørende jord eller over en byggegrund, anses for at være levering af en ny bygning med eventuel tilhørende jord.

Overgangsordning

Der foreslås en overgangsordning for grunde, når en leverandør af grunde har haft udgifter til byggemodning, advokat, revisor m.v. i relation til grunden inden lovens ikrafttræden, og grunden derefter sælges med moms efter lovens ikrafttrædelse. For at undgå at sælgeren belastes med købsmoms, kan denne få godtgjort moms af udgifterne, som ikke allerede er fratrukket. Godtgørelsen kan indrømmes indtil 5 år efter lovens ikrafttræden.

Der foreslås ikke en overgangsordning for nye ejendomme, idet loven kun har virkning for nye ejendomme, hvor byggeriet eller til-/ombygningsarbejdet påbegyndes efter lovens ikrafttræden.

Eksempler

Nedenstående eksempler – udarbejdet af Skatteministeriet - belyser konsekvenserne af de nye momsregler

Eksempel A

En virksomhed påbegynder opførelsen af 40 ejerlejligheder til boligformål i år 1. Under opførelsen forsøger virksomheden at få fat i købere til ejerlejlighederne.

Salget af lejlighederne vil som udgangspunkt være omfattet af momspligt. Virksomheden skal være momsregistreret for aktiviteten. Virksomheden skal betale (beregne) pålægsmoms af egne byggebyggerier, men kan fradrage denne pålægsmoms samt momsen af udgifter vedrørende opførelsen m.v.

Lejlighederne er færdigopført i år 3, hvor de 37 lejligheder sælges for første gang. Salget pålægges moms (lejlighederne er solgt inden første indflytning eller solgt første gang inden 5 år efter færdigopførelsen).

I år 4 opgiver virksomheden at forsøge at sælge de resterende 3 lejligheder, og samme år udlejes de som boliger. Hermed anvendes lejlighederne til moms fritaget formål, da udlejning af boliger er moms fritaget.

Hver enkelt lejlighed er som fast ejendom et investeringsgode og omfattes af momslovens regler om regulering af fradragsberettiget moms, hvis der sker ændret anvendelse af investeringsgodet. I dette tilfælde overgår hver af de tre lejligheder fra anvendelse, der giver ret til momsfradrag, til anvendelse, der ikke giver ret til momsfradrag. Det betyder, at der skal ske momsregulering vedrørende de tre lejligheder.

Den 10-årige momsreguleringsperiode begynder i år 3, hvor de tre lejligheder er færdigopførte. I år 3 anvendes lejlighederne til momspligtigt formål, da de forsøges

solgt. I år 4, hvor lejlighederne anvendes til momsfri udlejning, skal virksomheden regulere (i dette tilfælde tilbagebetale til told- og skatteforvaltningen) en tiendedel af summen af den beregnede pålægsmoms, der er fratrukket vedrørende de 3 lejligheder og momsen af udgifter til fremmede underleverandører, som har bidraget til byggeriet, og som vedrører de tre lejligheder. Det samme gælder for de efterfølgende 8 år, hvis lejlighederne fortsat anvendes til momsfri udlejning.

Hvis f.eks. en af de 3 lejligheder sælges første gang inden for 5 år efter færdiggørelsen, som var i år 3, er der tale om et momspligtigt salg af ny bygning. Virksomheden skal derefter ikke foretage yderligere momsregulering.

Hvis denne lejlighed derimod sælges første gang senere end 5 år efter færdiggørelsen, er der tale om et moms fritaget salg af fast ejendom (lejligheden er hverken solgt første gang inden 5 år efter færdigopførelsen eller solgt inden første indflytning). Lejligheden overgår hermed endeligt til ikke fradragsberettiget anvendelse, og den resterende del af momsreguleringsforpligtelsen skal afregnes til SKAT.

Eksempel B

En virksomhed får i år 1 udført ombygningsarbejde af sin bygning. Udgifterne hertil udgør 500.000 kr. (eksklusive momsen). Efter ombygningen anvendes bygningen af virksomheden til februar måned i år 4, hvorefter den står tom, mens virksomheden forsøger at sælge den. I år 5 bliver bygningen med tilhørende jord solgt.

Som udgangspunkt er der tale om en momspligtig levering af en ny bygning, hvis værdien af ombygningen (eksklusive moms) overstiger 25 pct. af salgssummen (eksklusive moms). Men ved denne opgørelse reduceres værdien af ombygningen med en tiendedel for hvert år, hvor bygningen efter ombygningen har været i brug.

Værdien af ombygningen er reduceret med 10 % i år 2 og 10 % i år 3, og 10 % i år 4, men reduceres ikke i år 5, hvor den ikke er blevet anvendt, da den har stået tom. Værdien er derfor reduceret til 350.000 kr.

Hvis ejendommen sælges for mindre end 1.400.000 kr., udgør den reducerede værdi af ombygningsudgiften mere end 25 %, og der er dermed tale om salg af momspligtig ny bygning med tilhørende jord, og der skal opkræves moms af salgssummen.

Sælges ejendommen for 1.400.000 kr. eller mere, udgør den reducerede værdi af ombygningsudgiften mindre end 25 %, og der er dermed ikke tale om salg af en ny bygning med tilhørende jord, og der skal derfor ikke opkræves moms af salget.

Rejsebureauer og turistkontorer

Med lovforslaget ophæves moms fritagelsen for rejsebureauvirksomhed, således at der indføres momspligt, i de situationer,

- Hvor rejsebureauet enten handler i eget navn over for den rejsende og til rejsens gennemførelse anvender leveringer af varer og ydelser, der foretages af andre afgiftspligtige personer,
- Eller hvor rejsebureauet handler i den rejsendes navn og for dennes regning i forbindelse med rejser inden for EU.

Efter forslaget skal rejsearrangører og rejsebureauer betale moms efter en særordning, der medfører, at der skal betales moms af fortjenesten af de enkelte rejser.

Fortjenstmargenen opgøres som forskellen mellem det samlede beløb uden moms, som den rejsende skal betale, og bureauets faktiske omkostninger til andre virksomheder, når disse leverancer direkte kommer den rejsende til gode.

I tilfælde, hvor rejsen anvendes til brug for momspligtige formål, vil køber have fradragsret for momsbeløbet i overensstemmelse med momslovens almindelige regler for fradrag. Virksomhederne har således alene fradragsret for moms af rejsebureauudgifter, når der er tale om udgifter af streng erhvervsmæssig karakter til brug for momspligtig virksomhed.

Rejsebureauerne har ikke fradragsret for momsen af de udgifter, der afholdes i forbindelse med rejsen, og som direkte kommer den rejsende til gode.

Derimod er der fradragsret for momsen af bureauernes generelle omkostninger.

Det fremgår af lovforslaget, at det kun er rejser inden for EU, der bliver momspligtige.

Rejser uden for EU bliver moms fritaget med en 0-momsats, der medfører, at momsen af udgifter i forbindelse med disse kan fratrækkes.

Samtidig med lovforslaget ophæves lønsumsafgiftspligten for rejsebureauvirksomhed omfattet af den nugældende moms fritagelse.

Med lovforslaget ophæves endvidere moms fritagelsen for turistkontorers oplysnings- og informationsvirksomhed, således at disse ydelser fremover bliver omfattet af momslovens hovedregel om levering af momspligtige varer og ydelser.

Samtidig ophæves lønsumsafgiftspligten for turistkontorers oplysnings- og informationsvirksomhed.

Administration af fast ejendom

Den nuværende fritagelse for moms af administration af fast ejendom ophæves, således at levering af ydelser mod vederlag omfattende administration af fast ejendom bliver momspligtig.

For at undgå konkurrenceforvriddning mellem på den ene side fremmede administratorer, og på den anden side ud-

lejere, ejerlejligheds- eller andelsboligforeninger, som selv forestår administration af egen fast ejendom, foreslås det også, at der indføres "pålægsmoms" for egne udlejere og foreninger, når de for egen regning – med egne ansatte – selv forestår administration af egen fast ejendom.

Denne "pålægsmoms" kommer efter forslaget også til at omfatte momspligt for viceværtudgifter udført af en boligorganisations egne medarbejdere i tilknytning til boligorganisationens ejendomme. Tilsvarende vil gælde for viceværtudgifter leveret af en person, ansat af for eksempel en ejerlejligheds- eller andelsboligforening til at servicere boligerne i den pågældende forening.

Momsgrundlaget for "pålægsmomsen" for administration af egne ejendomme fastsættes til normalværdien.

Ved normalværdien forstås det beløb, som en udlejer, ejerlejligheds- eller andelsboligforening i samme situation under frie konkurrencevilkår skulle have betalt til en selvstændig leverandør for tilsvarende ydelser.

Som en konsekvens af indførelse af momspligt for administration af fast ejendom foreslås lønsumsafgiften heraf ophævet.

Lønsumsafgift for den finansielle sektor

Virksomheder inden for den finansielle sektor skal efter de nugældende regler betale lønsumsafgift med 9,13 % af den samlede lønsum i virksomhederne (den såkaldte metode 2 i lønsumsafgiftsloven).

Efter lovforslaget udvides lønsumsafgiftsgrundlaget for den finansielle sektor, således at virksomhedernes overskud indgår i beregningsgrundlaget.

Konkret betyder det, at lønsumsafgiften fremover skal beregnes med 9,13 % af virksomhedens lønsum, med tillæg af 1,25 % af virksomhedens overskud opgjort efter reglerne for selskabsskattepligtig indkomst – uden fradrag for henlæggelser, rente- og udbytteindtægter mm.

Det er kun overskud, der indgår i det udvidede lønsumsafgiftsgrundlag. Har en virksomhed underskud, indgår dette ikke i beregningsgrundlaget, idet det ikke kan fradrages i det positivt opgjorte lønsumsafgiftsgrundlag. Afgiftsgrundlaget kan altså ikke blive negativt, og dermed kan et negativt beregnet afgiftsgrundlag heller ikke modregnes i positive afgiftsbeløb i efterfølgende indkomstår. En virksomhed, der har underskud, skal som hidtil afregne afgift af lønsummen med 9,13 %.

For de virksomheder inden for den finansielle sektor, som ikke er selskabsskattepligtige, og derfor ikke opgør et overskud efter reglerne for selskabsskattepligtig indkomst, foreslås en forhøjelse af lønsumsafgiftssatsen til 10,5 % af lønsummen. Det drejer sig eksempelvis om pensionskasser, visse investeringsforeninger og investeringsselskaber.

Frivillig momsregistrering

Efter gældende regler er det en betingelse for at blive frivilligt registreret for udlejning af allerede indgåede erhvervslejemål, at lejer er indforstået med momsregistreringen. Lejer skal derfor erklære sig indforstået med, at der lægges moms på lejemålet.

Med forslaget ophæves denne betingelse, således at udlejer ikke længere skal indhente samtykkeerklæringer fra lejere i allerede indgåede erhvervslejemål.

Ophævelsen af denne betingelse sker af administrative hensyn, idet den anses som en unødvendig byrde for virksomheder, der ønsker at blive frivilligt momsregistreret for allerede indgåede erhvervslejemål.

Afslutning

Ovenstående er kommentarer knyttet til udmøntningen af "Forårspakken 2.0".

Lovforslaget kan naturligvis blive ændret undervejs dels under høringsrunden og dels under folketingsbehandlingen.

Eventuelle spørgsmål til nyhedsbrevet kan rettes til skatteafdelingen.