



Se vores nyhedsbrev nr. 22 med Skatteministerens meddelelse om, at private ikke skal pålægges moms.

Nyhedsbrev til kunder og samarbejdspartnere

Værdifuld viden om skat og moms

Moms på byggegrunde og nye bygninger fra 1. januar 2011

Fra 1. januar 2011 skal der betales moms af erhvervsændringen har siden vedtagelsen af loven i juni 2009 givet anledning til adskillige tvivlsspørgsmål. Nu har SKAT udsendt et udkast til en længe ventet vejledning, der præciserer og fortolker reglerne. SKAT lægger op til en særdeles restriktiv fortolkning, der bl.a. betyder, at private også skal betale moms af enkeltstående salg af en byggegrund.

Hvad bliver omfattet af de nye regler?

Der skal betales moms ved salg af byggegrunde og nye bygninger, der påbegyndes efter 1. januar 2011. Der skal derimod ikke betales moms af salg af "gamle" bygninger – dvs. bygninger, der er påbegyndt før 1. januar 2011.

De nye regler finder kun anvendelse, hvis salget sker som led i økonomisk virksomhed (erhvervsmæssig virksomhed). SKAT har imidlertid vurderet, at **en persons enkeltstående salg af en byggegrund eller ny bygning bliver momspligtig**, fordi personen herved handler i egenskab af en momspligtig person.

Vi vil nedenfor gennemgå de nye regler for moms på salg af fast ejendom efter 1. januar 2011.

Gennemgangen opdeles i disse overskrifter:

1. Erhvervsmæssigt salg af byggegrunde
 - 1.1. Privates salg af byggegrunde
 - 1.2. Overgangsregler ved salg af byggegrunde
2. Salg af nye bygninger
 - 2.1. Privates salg af nye bygninger
 - 2.2. Bygninger, der er ombygget i væsentligt omfang
3. Salg af aktier og andele, hvor købet sikrer rettighed som ejer eller bruger over en fast ejendom.

1. Erhvervsmæssigt salg af byggegrunde

Der skal betales moms af salg af byggegrunde, der sælges den 1. januar 2011 eller senere.

Hvis der er indgået en bindende aftale om salget af en byggegrund i 2010, skal der ikke betales moms.

Hvad er en bindende aftale?

Ved en bindende aftale forstås en aftale, som begge parter har underskrevet eller på anden måde har tiltrådt, uanset om aftalen kaldes en kontrakt, slutseddel, købstilbud eller lignende.

SKAT anfører i vejledningen, at "den hidtidige praksis for vurderingen af, hvornår der foreligger byggeri for egen eller fremmed regning – med hensyn til spørgsmålet om, hvornår handlen er indgået – er retningsgivende for, hvornår der foreligger en bindende aftale i forbindelse med salg af byggegrunde i overgangsperioden".

Vi mener

Det er efter vores vurdering afgørende, at begge parter ved underskrivelsen er bundet af aftalen – dvs. at en af parterne ikke blot vilkårligt kan træde tilbage fra aftalen.

Derimod er det, efter vores opfattelse, ikke afgørende, at aftalen er betinget af eksempelvis udstykningstilladelse, godkendelse af lokalplan, godkendelse fra bank og advokat eller øvrige tilladelser, som forventes opfyldt senere.

1.1. Privates salg af byggegrunde

Som tidligere nævnt er SKAT af den opfattelse, at erhvervsmæssigt salg af byggegrunde også omfatter privates enkeltstående salg af en byggegrund. Det gælder uanset, hvad hensigten med købet af byggegrunden har været.

En privatperson skal også betale moms af en grund, der frastykkes en parcel, hvor vedkommende selv bor.

Vi mener

SKAT har herved foretaget en meget restriktiv fortolkning af begrebet erhvervsmæssig virksomhed.

Der er ingen tvivl om, at EU's momsdirektiv giver mulighed for at anse privates enkeltstående salg af byggegrunde og nye bygninger for momspligtige. Men hvis lovgiver ønsker at indføre denne mulighed, burde det efter vores opfattelse implementeres med en direkte lovhjemmel.

1.2. Overgangsregler ved salg af byggegrunde

I forbindelse med momspligtigt salg af byggegrunde efter 1. januar 2011 er der fastsat en overgangsordning om godtgørelse af ikke tidligere tilbagebetalt moms.

Overgangsordningen betyder, at en sælger af en byggegrund, der skal betale moms af salget, kan få godtgjort momsen af udgifter til byggemodning, advokat, revisor mv. afholdt inden 2011.

Adgangen til momsfradrag indtræder i takt med salg af den enkelte grund.

For grunde, der ikke er solgt inden 5 år, godtgøres momsen ved udgangen af 2015.

Der er ingen nedre grænse for, hvor langt man kan gå tilbage i tid, men udgifterne skal kunne dokumenteres.

2. Salg af nye bygninger

Der skal betales moms af salg af nye bygninger, der påbegyndes opført i 2011 eller senere. Det følger heraf, at der ikke skal betales moms af "gamle" bygninger, der er påbegyndt i 2010 eller før.

Gamle ejendomme vil kun blive omfattet af momspligten, hvis der i 2011 eller senere foretages ombygning eller renovering i væsentligt omfang.

Hvad er nye bygninger?

En bygning er ny:

- Inden første indflytning – det gælder også halvfærdige bygninger – uanset hvor mange gange bygningen handles, og hvor gammel bygningen er, hvis den er påbegyndt efter 1. januar 2011
- Hvis den sælges inden 5 år efter færdiggørelsen, selvom den er taget i brug (førstegangssalg)
- Ved anden og efterfølgende salg – inden for 5-årsperioden – hvis salget sker, inden bygningen har været i brug ved indflytning i en periode på mindst 2 år.

Hvornår er en bygning påbegyndt?

En bygning anses for påbegyndt, når støbningen af fundamentet er påbegyndt. Det er den samme afgrænsning, der gælder vedrørende byggeri for egen og fremmed regning.

SKAT har udmeldt disse retningslinjer for, hvornår et fundament kan anses for påbegyndt:

- Piloteringsarbejde sidestilles ikke med støbning af fundament

- Der skal være støbt i jordhøjde til "frostfri" dybde af "stribepunktfundamenter"
- Fundamentet anses kun for påbegyndt, hvis fundamentet – uanset støbearbejdets stadie – opfylder kravene til et fundament bestemt til det projekterede byggeri
- Der skal foreligge en reel hensigt om at ville færdiggøre det konkrete byggeri
- Bygherren skal kunne understøtte hensigten med objektive momenter.

Vi mener

Efter vores opfattelse skal det påbegyndte fundament derfor være bestemt til et konkret projekteret byggeri. Påbegyndelse af et "standardfundament" i 2010, vil ikke være nok til, at byggeriet kan anses for påbegyndt, hvis det efterfølgende ændres til et andet byggeri.

Vi mener derimod ikke, at det er et krav, at fundamentet er færdigstøbt.

2.1. Privates salg af nye bygninger

Det fremgår af lovforarbejderne, at momspligten kun gælder erhvervsmæssigt salg af nye bygninger.

I vejledningen udvider SKAT imidlertid det erhvervsmæssige begreb. Det er kun privates salg af en ejendom, der er fritaget for moms.

Der er kun tale om privat salg af en ejendom, hvis ejendommen for det første har tjent som bolig for den private eller dennes husstand og for det andet opfylder én af følgende betingelser:

1. Ejendommens samlede grundareal må ikke overstige 1.400 m², eller
2. Der kan ikke udstykkes en grund fra ejendommen, som kan anvendes til selvstændig bebyggelse, eller
3. Udstykningen vil medføre væsentlig værdiforringelse (kræver erklæring fra SKAT).

For sommerhuse er kravet, at ejeren eller dennes husstand skal have benyttet huset til privat formål.

Hvis én af ovenstående betingelser ikke er opfyldt, vil salget være omfattet af de nye regler og dermed medføre momspligt.

Den momspligtige andel opgøres i givet fald på grundlag af ejendomsværdien af den grund, det er muligt at udstykke.

SKAT har herved taget udgangspunkt i de skatteretlige regler for, hvornår en privat bolig kan sælges skattefrit.

2.2. Bygninger, der er ombygget i væsentligt omfang

En ejendom, hvorpå der i væsentligt omfang er udført til-/ombygningsarbejde, anses også for at være ny. Der

skal derfor betales moms ved salg af sådanne ombyggede ejendomme i samme omfang som ved salg af nye bygninger.

En ombygget/renoveret bygning skal sidestilles med en ny bygning, hvis prisen for ombygningen overstiger 25/50% af ejendommens seneste offentlige vurdering forud for ombygningen med tillæg af ombygningsudgifterne ex. moms.

25%-kriteriet gælder, hvis der er tale om en bygning med tilhørende jord, mens 50%-kriteriet gælder, hvis der alene er tale om en bygning.

Ifølge SKATs vejledning anses salg af en ombygget ejerlejlighed som udgangspunkt for salg af en bygning med tilhørende jord. Derfor gælder 25%-kriteriet ved salg af ombyggede/renoverede ejerlejligheder.

Eksempel på 25%-reglen

Køb af parcelhus	DKK 1.000.000
Ombygning ex. moms	DKK 500.000
Seneste ejendomsvurdering	DKK 1.300.000
Salgspris	DKK 1.900.000

Da værdien af ombygningsudgifterne overstiger 25% af værdien af ejendomsvurderingen tillagt ombygningsudgifterne, skal der betales moms af salget.

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

Hvis værdien af ombygningsarbejdet var DKK 430.000, skulle der ikke betales moms af salget:

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

Forskellen på avancen fremgår af dette skema:

	Salgspris DKK	Lavere forbedring DKK
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

Denne definition er ny i forhold til lovbemærkningerne, idet der i bemærkningerne fremgår, at en ombygget ejendom anses for ny, hvis ombygningen overstiger 25/50% af salgsprisen ved et senere salg.

Vi mener

Det er glædeligt, at SKAT har lyttet til den massive kritik over for den tidligere foreslåede beregningsmodel og ændret den således, at sælgeren ikke er berørt af ændringer i prisniveauet, der opstår efter færdiggørelsen af ombygningen.

Ved den nye beregningsmodel kan bygherren allerede på ombygningstidspunktet beregne, om ombygningen er så væsentlig, at et fremtidigt salg vil medføre moms.

Det kan dog ikke udelukkes, at denne beregningsmodel vil udløse en ny type sager, hvor ejendomsjere vil klage over for lave ejendomsvurderinger. Det skyldes, at jo lavere ejendomsværdien er – jo mindre kan der ombygges for, uden at blive omfattet af momspligten.

3. Salg af aktier og andele

Overdragelse af andele og aktier, bliver momspligtig i 2011, når besiddelsen heraf retligt eller faktisk sikrer rettigheder som ejer eller bruger af en fast ejendom.

SKAT anfører i vejledningen, at det beror på en konkret vurdering i hvert enkelt tilfælde af de konkrete omstændigheder, hvornår overdragelsen af andele og aktier skal sidestilles med salg af fast ejendom.

Salg af andele i andelsboligforeninger (andelsbeviser) vil eksempelvis være omfattet af momspligten, da andelsbeviset giver en faktisk brugsret over andelslejligheden.

Vi mener

Det er afgørende, at køber får en eksklusiv brugsret over ejendommen. Salg af enkelte andele og aktier i K/S'er og I/S'er, hvor der ikke er knyttet en faktisk brugsret til andelen, vil derfor som udgangspunkt ikke blive anset som salg af fast ejendom. Det samme gælder salg af andele i aktie- og anpartsselskaber.

Derimod vil salg af alle aktier eller andele i et selskab formentlig blive anset som salg af fast ejendom, hvis selskabets eneste formål er at drive erhverv med køb, salg eller udlejning af fast ejendom. Det gælder, hvis køberen herved opnår en eksklusiv brugsret til ejendommen.

Afslutning

De nye regler om moms på salg af fast ejendom medfører en væsentlig fordyrelse af specielt boligbyggeri.

At SKAT så oveni har taget det foreløbige standpunkt, at også privates salg af byggegrunde skal være momspligtig, er højst overraskende.

Efter vores opfattelse fortolker SKAT herved begrebet erhvervsmæssig virksomhed særdeles restriktivt.

Der er dog indtil videre kun tale om et udkast til vejledning, der er i høring med høringsfrist indtil den 5. oktober.

Vi vil naturligvis følge op på, om de indkomne høringssvar giver anledning til ændringer i forhold til det offentliggjorte udkast til vejledning.

Kontakt din revisor eller skatteafdelingen for yderligere oplysninger.