



# Salg af fast ejendom (moms) 2011

Vejledning

Som led i Skattereformen blev den hidtidige momsfritagelse for salg af fast ejendom delvist ophævet med virkning fra 1. januar 2011.

Det betyder, at der fremover 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 stadig kunne sælges momsfrit.

Byggeri for fremmed (købers) regning anses ikke som salg af en ny bygning. Byggevirk-somheder, 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 de nye momsregler, utvivlsomt vil medføre en lang række afgrænsningsspørgsmål. Vi forventer derfor, at det vil vare en rum tid, inden der ligger en utvetydig praksis på området.

Denne publikation er en generel vejledning om de nye regler. Publikationen besvarer derfor ikke alle spørgsmål om de komplekse regler på området.

Vedrørende den skattemæssige behandling af salg af fast ejendom henvises til særskilt publikation. 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 momsmæssige og skattemæssige problemstillinger, der kan opstå i forbindelse med salg af bygninger og/eller byggegrunde.

Marts 2011

**Beierholm**

Statsautoriseret Revisionspartnerselskab

Skatteafdelingen

<b>1. Hvem er omfattet af momspligten?</b>	<b>5</b>
1.1. Salget skal ske i egenskab af en momspligtig person	5
1.2. Afgrænsning mellem privat salg og momspligtigt salg	5
<b>2. Erhvervsmæssigt salg af byggegrunde og bebyggede grunde</b>	<b>7</b>
2.1. Byggegrunde	7
2.2. Bebyggede grunde	7
2.3. Byggegrunde - med gamle bygninger	8
2.4. Særligt vedr. salg i 2010, der effektueres i 2011 eller senere	9
2.5. Overgangsregel ved salg af byggegrunde, erhvervet før 2011	9
<b>3. Erhvervsmæssigt salg af nye bygninger</b>	<b>11</b>
3.1. Hvad forstås ved en bygning i momslovens forstand?	11
3.2. Undtagelse - byggeri påbegyndt i 2010	12
3.3. Definition af nye bygninger	13
<b>4. Erhvervsmæssigt salg af ombyggede ejendomme</b>	<b>17</b>
4.1. Hvad forstås ved til/ombygningsarbejde?	19
<b>5. Udlejningsejendomme</b>	<b>20</b>
<b>6. Aktier og anparter (ejendomsselskaber)</b>	<b>21</b>
<b>7. Momsfradrag</b>	<b>23</b>
7.1. Byggeri for egen regning	23
<b>8. Momsreguleringsforpligtelse</b>	<b>25</b>
8.1. Investeringsgoder	25
8.2. Momsregulering	25
8.3. Overdragelse af reguleringsforpligtelse ved salg af ejendom	27
<b>9. Byggeri for egen regning - pålægsmoms</b>	<b>30</b>
9.1. Momsgrundlaget	30
9.2. Hvornår skal der beregnes moms?	32
9.3. Købsmoms	32
<b>10. Byggeri for fremmed regning</b>	<b>33</b>
10.1. Momsgrundlaget ved byggeri for fremmed regning	33
10.2. Specifikation af vederlag	33
10.3. Købsmoms	36

## 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.<sup>1</sup> 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 ske fra en person eller en virksomhed.

Det er ikke afgørende for momspligten, om man som sit erhverv overvejende køber og sælger fast ejendom. Også enkeltstående salg af fast ejendom kan være momspligtig.

Det gælder for eksempel i følgende situation:

*En person frastykker et areal fra den grund, hvor vedkommende har sin private bolig. På den frastykkede grund opfører han et hus med henblik på salg. Det efterfølgende salg af huset vil være momspligtigt.*

### 1.2. Afgrænsning mellem privat salg og momspligtigt salg

Som udgangspunkt skal privatpersoner ikke betale moms ved salg af byggegrunde og nye bygninger.

Salg af byggegrunde, som en privat eller en virksomhed har købt med henblik på passiv investering, er ikke momspligtig.

Der skal ikke betales moms ved salg af private boliger, hvor ejeren har boet.

Det samme gælder for salg af sommerhuse, hvor ejeren har benyttet sommerhuset til privat formål.

Herudover skal der ikke betales moms ved salg af en frastykket grund, der tidligere har været en del af den grund, som hører til den pågældendes private bolig/sommerhus. Det har som udgangspunkt ingen betydning, hvor stor grunden er.

Private bliver dog som udgangspunkt fanget af momspligten, hvis en person udstykker og frasælger arealer, der har tilhørt den private bolig eller sommerhus, og udstykningen omfatter 4 eller flere byggegrunde.

---

<sup>1</sup> Jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 9

Blandet benyttede ejendomme (privat/erhverv) er også omfattet af momspligten, men kun for den erhvervsmæssige del af ejendommen. Det gælder, hvis det kan godtgøres, at den del af ejendommen, der anvendes privat, er henført til privatformuen.

For en virksomheds lokaler, der anvendes som bolig for indehaver eller personale (evt. som fri bolig), og hvor der ikke har været fradragsret for moms af udgifter til lokalerne, gælder det tilsvarende, at kun salget af den del af ejendommen, som ikke indgår i boligen, er momspligtig. Det er i denne situation ikke et krav, at lokalerne er henført til privatformuen.

Privatpersoner, der udstykker og sælger grunde, der **ikke** har hørt til ejerens private bolig eller sommerhus, skal betale moms af salget, hvis der er tale om salg af flere byggegrunde. Det skyldes, at man herved anser personen for at drive økonomisk virksomhed, idet han forinden salget afholder udgifter til landinspektør, matrikelkort, statsafgifter, ejendomsmægler, advokat og annoncering m.v.

Skatterådet har i et bindende svar<sup>2</sup> fastslået at, ved flere grunde forstås, at sælger foretager udstykning og salg af flere end 3 byggegrunde, der hver har et areal på højst 1.400 m<sup>2</sup>. Der kan dog foreligge konkrete forhold, som gør, at dette udgangspunkt må fraviges. Eksempelvis kan der være servitutter, som fastsætter, at arealet, der udstykkes, skal være af en vis minimumsstørrelse, hvorfor arealkravet på de 1.400 m<sup>2</sup> vil afhænge af lokale forhold.

En person havde købt et nedlagt landbrug med henblik på at sælge dette efter udstykning af indtil 5 parceller. Der var ikke tale om salg af en privat bolig eller frasalg af byggegrunde, som havde været en del af sælgerens private bolig. Skatterådet har i denne konkrete sag<sup>3</sup> vurderet, at personen drev økonomisk virksomhed i momsmæssig henseende og derfor skulle betale moms ved udstykning og salg af flere grunde.

### *Tvangsauktionssalg*

Salg på tvangsauktion af fast ejendom 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.

---

<sup>2</sup> SKM 2010.840 SR

<sup>3</sup> SKM 2010.736 SR

## 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.

Det er uden betydning for momspligten, om der er sket byggemodning.

Arealer med status i kommuneplanen som såkaldt "perspektivareal" eller "rammebelagt areal", der ikke muliggør opførelse af bygninger, er normalt ikke omfattet af begrebet byggegrund<sup>4</sup>.

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.

Ved tilbageskødning af et grundareal som følge af manglende opfyldelse af betingelsen, anses handlen for en nullitet, og tilbageskødningen er derfor ikke momspligtig.

### 2.2. Bebyggede grunde

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

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

*Dette kan illustreres ved følgende situation:*

*En byggevirksomhed indgår aftale med en kunde om at opføre/sælge et parcelhus til en køber. Huset opføres på byggevirksomhedens grund, der efter færdiggørelsen lejer grunden momsfrit ud til huskøberen i en aftalt periode. Grunden kan herefter - på et senere tidspunkt - sælges til huskøberen uden moms.*

Denne mulighed kan være særdeles interessant for byggevirksomheder, der sælger parcelhuse til private, men muligheden kan også anvendes ved salg til boligselskaber og andre, der skal anvende byggeriet til momsfri udlejning.

---

<sup>4</sup> SKM 2010.807 SR

## Erhvervsmæssigt salg af byggegrunde og bebyggede grunde

---

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 endvidere vigtigt at være opmærksom på, at der skal være tale om en reel udlejning af grunden.

En aftale om leje af fast ejendom består grundlæggende i, at ejeren af en fast ejendom mod betaling af leje, og for en aftalt periode, overlader lejeren brugsretten til sin ejendom og retten til at udelukke andre herfra.

Hvis lejeaftalen er udformet på en sådan måde, at den kan sidestilles med salg af grunden, skal der betales moms af salget af grunden.

### 2.3. Byggegrunde - med gamle bygninger

Salg af en grund, hvorpå der ligger en gammel nedrivningsmoden bygning, er som udgangspunkt ikke momspligtig.

Salget vil dog være momspligtigt, hvis det er aftalt, at sælger skal nedrive bygningen, eller hvis det af købsaftalen fremgår, at bygningen erhverves med henblik på nedrivning af køber. I andre tilfælde kan **købers hensigt** ikke blive tillagt afgørende vægt ved vurderingen af, om der foreligger køb af en bygning, eller køb af en byggegrund.

Der vil i praksis blive lagt vægt på prisfastsættelsen i købsaftalen sammenholdt med normalværdien af en tilsvarende ejendom, bebyggelsens karakter ("skur"), manglende tilslutning til offentlig/privat forsyning, ejendommens tidligere anvendelse og karakter m.v.

Skatterådet har i en sag<sup>5</sup> bekræftet, at et salg af tre byggegrunde, der alle tre var bebygget, skulle anses som salg af "gamle bygninger" med tilhørende jord, der er momsfritaget. Skatterådet forudsatte, at sælgeren ikke var involveret i nedrivning eller genopbygning/ombygning af de eksisterende bygninger på ejendommene, samt at det ikke af salgsaftalen fremgik, at bygningerne erhvervedes med henblik på nedrivning af køber.

Det er et område, som sælgere af ældre bygninger skal være meget opmærksomme på, idet en afgørelse om momspligt kan blive truffet flere år efter overdragelsen. Det anbefales derfor at indføre afsnit i salgsaftalen om købers hensigt med købet.

---

<sup>5</sup> SKM 2010.745 SR

## 2.4. Særligt vedr. salg i 2010, der effektueres i 2011 eller senere

Der skal kun betales moms ved erhvervsmæssigt salg af byggegrunde, hvis salget er sket den 1. januar 2011 eller senere.

Der skal således ikke betales moms ved salg af byggegrunde, hvis salget er sket inden 2011.

Salgstidspunktet anses for at være det tidspunkt, hvor der er indgået en bindende aftale. Hvis den bindende aftale om grundsalget er indgået i 2010, skal der derfor ikke betales moms.

Ved en bindende aftale forstås en aftale, som begge parter har tiltrådt, uanset om aftalen kaldes kontrakt, slutseddel, købstilbud eller lignende. Et købstilbud skal være accepteret af sælger.

En bindende aftale er en aftale, som begge parter har underskrevet, og som binder aftalparterne, sådan at ingen af parterne vilkårligt kan træde tilbage fra aftalen.

Det er derimod ikke afgørende, at aftalen er ubetinget. Betingelser i form af eksempelvis byggetilladelse, udstykning, udmatrikulering, salg af anden ejendom og finansiering er ikke af en sådan karakter, at aftalerne mister karakteren af bindende aftaler i momsmæssig henseende.

Selvom selve overdragelsen eller/og betaling først finder sted i 2011 eller senere, skal der således ikke betales moms af salget af byggegrunden, hvis der er indgået en bindende aftale i 2010.

I tilfælde, hvor en byggegrund sælges til **køber "eller ordre"** før 1. januar 2011, og "eller ordre"-klausulen udnyttes i 2011, er sidstnævnte salg af byggegrunden momspligtig<sup>6</sup>.

## 2.5. Overgangsregel ved salg af byggegrunde, erhvervet før 2011

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 sælgeren af en byggegrund, der skal betale moms af salget, kan få godtgjort momsen af udgifter til byggemodning, advokat, revisor m.v. 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 senest ved udgangen af 2015. Det bety-

---

<sup>6</sup> SKM 2010.830 SR

## **Erhvervsmæssigt salg af byggegrunde og bebyggede grunde**

---

der, at virksomheder, der ligger inde med en portefølje af grunde, med fordel allerede nu kan opgøre momsens af udgifterne, så de er klar til at blive fratrukket ved udgangen af 2015.

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

For udgifter – herunder byggemodningsudgifter m.v. - der afholdes i 2011 og senere, kan momsens fratrækkes løbende i den periode, hvor udgifterne er afholdt.

## 3. ERHVERVSMÆSSIGT SALG AF NYE BYGNINGER

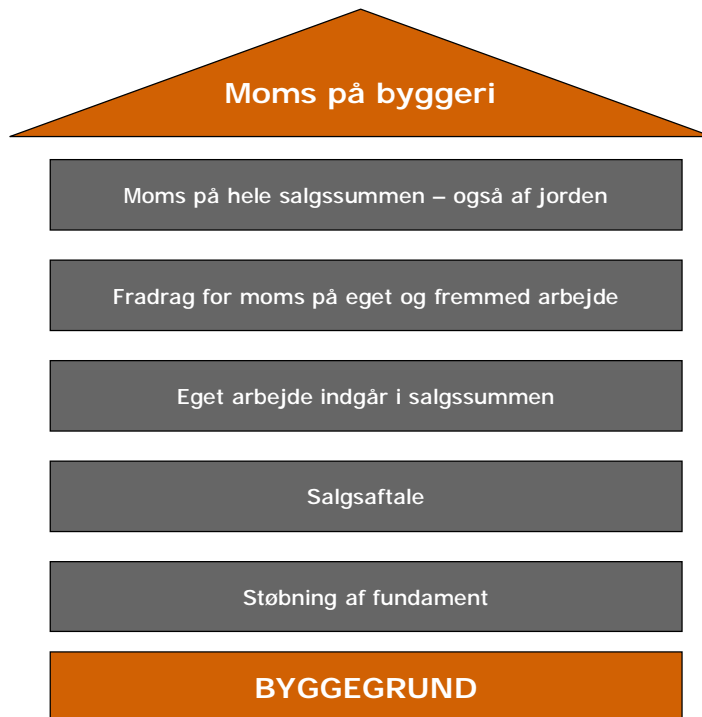
Fra 1. januar 2011 skal der betales moms ved salg af nye bygninger, der er påbegyndt i 2011 eller senere.

Salg af "gamle" ejendomme vil kun blive omfattet af momspligten, hvis der i 2011 eller senere foretages til/ombygning eller renovering i væsentligt omfang – se afsnit 4.

Med de nye regler 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 **på-lægsmoms**<sup>7</sup>, 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.

Moms ved byggeri i 2011 og senere kan skematisk illustreres sådan:



### 3.1. Hvad forstås ved en bygning i momslovens forstand?

Ved begrebet bygning forstås enhver grundfast konstruktion.

---

<sup>7</sup> Jf. momslovens § 6 og 7

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

Herudover anses også parkeringspladser, transformatorstationer, broer og andre vej anlæg samt havneanlæg som fast ejendom.

Til den faste ejendom hører træer og avl på roden, hegn, brønde, anlæg og bygningstilbehør, så længe det er grundfaste konstruktioner. Som eksempler på sædvanligt bygningstilbehør kan nævnes varmeanlæg til opvarmning af rum, olietanke til varmeanlæg, faste ventilatorer til ventilation af rum og sprinkleranlæg.

I grænsetilfælde er der fast momspraksis for at anvende reglerne i tinglysningsloven, vurderingsloven og afskrivningsloven. Eksempelvis medgår installationer, som er indlagt til selve anvendelsen af bygningen, til den faste ejendom, hvorimod installationer til brug for en erhvervsmæssig aktivitet, der foregår i bygningen, anses for at være løsøre.

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.

Det tilsvarende gør sig gældende for aktie-/anpartslejligheder. Ved aktie-/anpartslejligheder tilhører ejendommen aktie-/anpartsselskabet, og aktionærerne m.v. er alene tillagt en eksklusiv brugsret til de respektive lejligheder i kraft af deres status som aktionær.

Ved andels-/aktielejligheder gælder det således til forskel fra ejerlejligheder, at det samlede byggeri i momsmæssig forstand som udgangspunkt anses som én fast ejendom.

### **3.2. Undtagelse - byggeri påbegyndt i 2010**

Hvis et byggeri er påbegyndt i 2010, skal der ikke betales moms efter de nye regler, selvom salget først sker i 2011 eller senere.

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.

Et fundament kan anses for påbegyndt, når disse betingelser er opfyldt:

- 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, f.eks. ved fremlæggelse af byggetilladelser, andre offentlige attester til brug for byggeriet, projektbeskrivelser, approberede tegninger, økonomiske overslag, underentreprisekontrakter m.v.

Herudover har Skatterådet i et bindende svar<sup>8</sup> udtalt, at det som udgangspunkt er et krav, for at et byggeri anses for påbegyndt, at

- Fundamentet skal gøres færdigt
- Fundamentet skal gøres færdigt inden for en bestemt tid
- Byggeriet skal være færdigt inden for en bestemt tid.

Piloteringsarbejde sidestilles ikke med støbning af fundament.

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.

"Liggeperioder", der er begrundet i udefra kommende omstændigheder, f.eks. "vejrlig", svigtende leveringer fra leverandører, underleverandørers konkurs m.v. kan som udgangspunkt anerkendes.

Opførelse af en bygning på et eksisterende fundament - efter nedrivning af en gammel bygning - anses som en ny bygning. Byggeriet anses i denne situation for påbegyndt på tidspunktet for påbegyndelse af det egentlige byggearbejde.

### 3.3. Definition af nye bygninger

En bygning er ny ved:

*Førstegangssalg:*

- 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 ved indflytning.

---

<sup>8</sup> SKM 2011.6 SR

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.

Dette krav til anvendelse er således vigtigt at være opmærksom på ved videresalg. Særligt i perioder med begrænsede salgsmuligheder kan alternativ anvendelse af en ny bygning derfor afstedkomme momsmæssige konsekvenser.

### *Efterfølgende salg*

Ved anden og efterfølgende salg er bygningen kun momspligtig, hvis

- 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 ikke skal betales moms af salget, selvom ejendommen sælges mindre end 5 år fra færdiggørelsen.

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

### *Eksempel*

Nedenfor er vist et specielt tilfælde med ejendomshandler for at illustrere de momsmæssige konsekvenser i forbindelse med ovenstående 2-års regel:

### *Forudsætninger*

- Virksomhed A er en entreprenør, der opfører ejendomme.
- Virksomhed A opfører efter 1. januar 2011 en bygning på egen grund.
- Byggeriet er færdigt 1. september 2011.

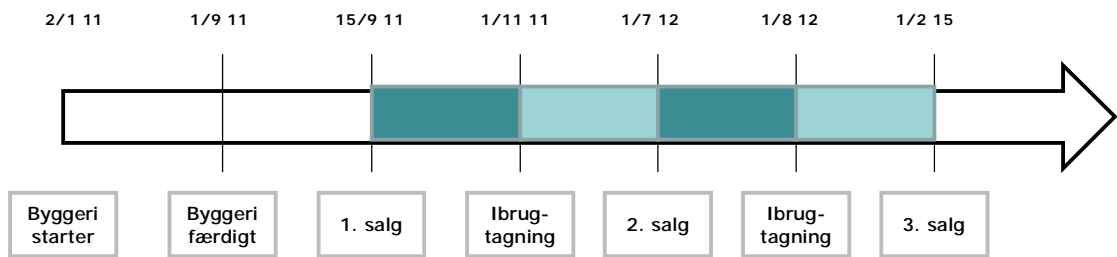
Virksomhed A sælger herefter bygning og grund til datterselskab B den 15. september 2011.

- Virksomhed B er en momspligtig virksomhed og skal bruge ejendommen som domicilejendom
- Virksomhed B tager bygningen i brug 1. november 2011
- Virksomhed B er hårdt ramt af finanskrisen og er derfor nødt til at indskrænke sine aktiviteter
- Virksomhed B sælger derfor bygning og grund til virksomhed C den 1. juli 2012

# Erhvervsmæssigt salg af nye bygninger

- Virksomhed C er en momspligtig virksomhed og skal bruge bygningen som domicil-ejendom
- Virksomhed C tager bygningen i brug 1. august 2012, men vælger at sælge bygning og grund 1. februar 2015.

## Eksempel - tidslinje:



Periode tæller ikke med i forhold til 2-års regel

Periode tæller med i forhold til 2-års regel

*Momsmæssige konsekvenser for virksomhederne:*

### Virksomhed A

- Momspligt ved salg af bygning og grund, da salget sker inden første indflytning
- Momsfradrag for omkostninger vedrørende byggeri samt evt. pålægsmoms af egne ydelser
- Momsreguleringsforpligtelsen på ejendom og grund er momsen af salgsprisen.

### Virksomhed B (datterselskab)

- Momspligt ved salg af bygning og grund, selvom salget sker efter indflytning, da bygningen ikke har været taget i brug i minimum 2 år
- Der er momsfradrag for omkostninger vedrørende ejendomssalg
- Momsreguleringsforpligtelsen på ejendom og grund er momsen af salgsprisen.

### Virksomhed C

- Salget af bygning og grund er momsfrit, da ejendommen ikke længere er "ny"
  - Ikke førstegangssalg af bygning og grund
  - Salget sker efter første indflytning
  - Bygningen har været taget i brug i mere end 2 år
- Der er ikke fradrag for moms af omkostninger vedrørende ejendomssalg (momsfrit salg)
- Virksomhed C skal opgøre momsreguleringsforpligtelsen på bygning og grund, svarende til 70% af momsen på fakturaen ved køb af ejendom og grund
- Momsreguleringsforpligtelse indbetales til SKAT eller overdrages til køber, hvis køber kan og vil overtage reguleringsforpligtelsen.

Som det fremgår af ovenstående eksempel, er det vigtigt for køber og sælger at gøre sig klart, hvorledes ejendommen er og bliver anvendt. Det kan derfor være nødvendigt at anføre i en salgsaftale, således at der ikke er tvivl om det historiske forløb for en ny køber.

## 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 komme ind under de nye regler om moms på fast ejendom.

En bygning, der er ombygget i væsentligt omfang, anses for en ny bygning. 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 overstiger:

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

Ejendomsværdien er værdien iht. SKATs seneste ejendomsvurdering før ombygningen.

I praksis vil det som altovervejende hovedregel være 25%-kriteriet, der skal anvendes.

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.

Værdien af ombygningsarbejdet opgøres efter normalværdi – ekskl. moms.

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 SKAT 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:

	Salgspris DKK	Lavere for- bedring 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
<b>Fortjeneste</b>	<b>20.000</b>	<b>292.500</b>

Det kan derfor være afgørende for den endelige fortjeneste, hvorvidt grænserne overskrides. Ofte vil køber i øvrigt have interesse i selv at kunne påvirke visse ombygningsarbejder, og dermed kan de yderligere udgifter resultere i momspligt for sælger, men uden at køber vurderer de øgede udgifter for at have forøget salgsværdien af ejendommen.

## 4.1. Hvad forstås ved til/ombygningsarbejde?

Som til/ombygningsarbejde anses arbejder 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.

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

Den skattemæssige afgrænsning mellem vedligeholdelse og forbedring kan som udgangspunkt ikke anvendes.

### *Forsikringskader*

Hel eller delvis genopførelse af en bygning efter en forsikringskade anses ikke for opførelse af en ny bygning eller "til/ombygning" i relation til de nye regler om moms på salg af ejendomme. Ejendommen succederer dermed i den oprindelige bygnings status.

### 5. UDLEJNINGSEJENDOMME

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 ikke betales moms ved salg af ejendommen.<sup>9</sup> Det gælder, selvom salget sker mindre end 5 år efter færdiggørelsen af ejendommen.

Hvis blot en del af bygningen har været anvendt til momspligtig udlejning eller som domicilejendom for momspligtig virksomhed, vil salget af bygningen være momspligtig i sin helhed.

Denne særlige regel betyder, at det kan være interessant at anvende ejendommen til egen momsfri udlejning, eksempelvis boligudlejning, inden salg, for derved at få mulighed for at sælge ejendommen momsfrit. Hvis ejendommen derimod opføres med direkte salg for øje, skal der betales moms af salget.

---

<sup>9</sup> Jf. momslovens § 13, stk. 2

### 6. AKTIER OG ANPARTER (EJENDOMSSÆLSKABER)

Den momsmæssige behandling af salg af aktier/anparter i ejendomsselskaber er fortsat temmelig uklar, men der er trods alt ved at danne sig et billede af, hvordan praksis bliver på området.

Ifølge momsbekendtgørelsen<sup>10</sup> 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 i andelsboligforeninger (andelslejligheder), og 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 ideelle andele i selskaber, f.eks. i et K/S, som ejer en fast ejendom, anses som udgangspunkt ikke for salg af fast ejendom og er derfor ikke momspligtigt. Det samme gælder salg af andele i aktie- og anpartsselskaber, hvori indgår aktiver i form af fast ejendom.

Det skyldes, at de enkelte ejere ikke opnår en ejendomsret til en rørlig ejendom, forstået som en eksklusiv dispositionsret, hvis flere personer ejer en fast ejendom i ideelle andele (anparter/aktier). I stedet opnår ejerne en fælles dispositionsret, der eventuelt kan være reguleret ved parternes nærmere aftale.

Som udgangspunkt anses salg af aktier og anparter i aktie- og anpartsselskaber, hvori indgår aktiver i form af fast ejendom, ikke for salg af fast ejendom.

Skatterådet har i 2 bindende svar<sup>11</sup> bekræftet, at der ikke skal opkræves moms ved salg af samtlige anparter i et ejendomsselskab efter 1. januar 2011. Det gælder, når sælgeren ejer alle anparter i et ejendomsselskab. Skatterådet er af den opfattelse, at der ikke er tale om momspligtigt salg af fast ejendom, når ejeren sælger samtlige anparter i ejendomsselskabet, da en eventuel køber ved besiddelsen af anparterne, ikke vil opnå en eksklusiv brugsret til ejendommene.

Efter et salg af de pågældende aktier, vil den eksklusive brugsret stadig tilkomme selskabet, fordi det stadig er selskabet, der har rettighederne som ejer af ejendommene, og ikke den eventuelle tredjemand der er i besiddelse af aktierne.

I modsætning hertil har Skatterådet fundet, at overdragelse af samtlige anparter i et ApS, som er stiftet med det formål at opføre og sælge en fast ejendom, og hvor overdra-

---

<sup>10</sup> Momsbekendtgørelsens § 39 a, stk. 5

<sup>11</sup> SKM 2010.749 SR og SKM 2011.133 SR

## **Aktier og anparter (ejendomsselskaber)**

---

gelsen af anparterne sker til et boligselskab, som skal anvende ejendommen til udlejning som ungdomsboliger, vil være momspligtig. Det gælder, hvis overdragelsen reelt sikrer boligselskabet rettigheder som ejer eller bruger af ejendommen. Overdragelsen af andelen til boligselskabet (A/S'et) skal dermed indebære, at boligselskabet (A/S'et) - uanset anpartsselskabets formelle ejerskab til ejendommen - skal kunne anvende ejendommen til sit eget formål – der er udlejning af ungdomsboligerne.

Da praksis for, hvornår der skal betales moms ved salg af ejendomsselskaber, stadig er temmelig uklar, er det særdeles vigtigt, at enhver købs- og salgssituation, der omfatter samtlige aktier og anparter, vurderes nøje, med henblik på at få den momsmæssige stilling afklaret.

## 7. MOMSFRADRAG

Som en konsekvens af, at der fremover normalt skal betales moms ved alt salg af nybyggeri, har den virksomhed, der opfører et byggeri med henblik på momspligtigt videre salg, 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 skønsmæssigt<sup>12</sup> 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	

### 7.1. 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 videre salg.

<sup>12</sup> Jf. momslovens § 39, stk. 1

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

## 8. MOMSREGULERINGSFORPLIGTELSE

Der er i momsloven fastsat regler om regulering af den fradragsberettigede købsmoms af investeringsgoder<sup>13</sup>, herunder regler om reguleringsperiodens længde og reguleringens størrelse i det enkelte regnskabsår.

### 8.1. 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.

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 a'conto-fradrag.

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

### 8.2. Momsregulering

Der skal reguleres, når anvendelsen af investeringsgodet - eksempelvis en ejendom - efterfølgende giver ret til et mindre fradrag end det, der er opnået ved anskaffelsen. Dette er tilfældet, hvis der f.eks. ved anskaffelsen er opnået fuld fradragsret for købsmomsen, fordi ejendommen skulle bruges til momspligtig udlejning, og ejendommen senere også benyttes til momsfri udlejning.

Det samme gælder, hvis der er opnået delvis fradragsret for momsen, og den senere brug berettiger til et lavere eller eventuelt slet intet fradrag.

---

<sup>13</sup> Jf. momslovens § 43 og 44

## Momsreguleringsforpligtelse

Endelig gælder det også, at der kan ske regulering, hvis den ændrede anvendelse giver ret til et større momsfradrag, end der er 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.

For driftsmidler er reguleringsperioden 5 regnskabsår. 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.

Reguleringen skal foretages i det enkelte regnskabsår med 1/10 af den moms, der er betalt ved anskaffelsen. Hvis reguleringen vedrører driftsmidler eller reparation og vedligeholdelse, skal der dog reguleres med 1/5 i det enkelte regnskabsår.

For nye bygninger regnes reguleringsperioden fra det regnskabsår, hvori bygningen er færdiggjort.

### *Eksempel - momsreguleringsforpligtelse*

En ejendom opføres for 10 mio. DKK – heraf moms DKK 2.000.000

Momsreguleringsforpligtelse – DKK 2.000.000

Afskrives over 10 år

Ejendommen udlejes med moms til 2 lejere – halvdelen til hver

Hvis anvendelsen ikke ændres, er momsreguleringsforpligtelsen afskrevet efter 10 år.

Skematisk oversigt:

År	Anvendelse	Årets andel	Forskud	Årets fradragprocent	Årets faktiske fradrag	Reguleringsforpligtelse
2011	Momspligtig	200.000	200.000	100	200.000	2.000.000
2012	-	200.000	200.000	100	200.000	1.800.000
2013		200.000	200.000	100	200.000	1.600.000
2014		200.000	200.000	100	200.000	1.400.000
2015		200.000	200.000	100	200.000	1.200.000
2016		200.000	200.000	100	200.000	1.000.000
2017		200.000	200.000	100	200.000	800.000
2018		200.000	200.000	100	200.000	600.000
2019		200.000	200.000	100	200.000	400.000
2020		200.000	200.000	100	200.000	200.000

Den ene af de "momsbelagte" ejere flytter imidlertid i år 4, og ny lejer ønsker ikke moms på huslejen.

Ændringen medfører, at udlejer skal regulere den fratrukne købsmoms således:

År	Anvendelse	Årets andel	Forskud	Årets fra-dragprocent	Årets faktiske fradrag	Årets regulering
2011	Momspligtig brug	200.000	200.000	100	200.000	0
2012	-	200.000	200.000	100	200.000	0
2013	-	200.000	200.000	100	200.000	0
2014	Blandet	200.000	200.000	50	100.000	-100.000
2015	-	200.000	200.000	50	100.000	-100.000
2016	-	200.000	200.000	50	100.000	-100.000
2017	-	200.000	200.000	50	100.000	-100.000
2018	-	200.000	200.000	50	100.000	-100.000
2019	-	200.000	200.000	50	100.000	-100.000
2020	-	200.000	200.000	50	100.000	-100.000

### 8.3. 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 fuldt ud, skal der ske indbetaling til SKAT 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 fradragetsret, som sælger havde, da han anskaffede ejendommen
  - Hvis køberens fradragetsret er mindre end sælgers fradragetsret på anskaffelsestidspunktet, kan køber overtage reguleringsforpligtelsen, svarende til sin fradragetsret 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.

## **Eksempel – resume af de nye regler**

2011 – år 1

- En byggevirksomhed påbegynder opførelsen af 40 ejerlejligheder til boligformål i
- Under opførelsen annonceres lejlighederne til salg
- Virksomheden skal momsregistreres, da ejendommen som udgangspunkt opføres med henblik på et momspligtigt salg
- Virksomheden skal beregne pålægsmoms af evt. egne byggeydelse
- Byggemomsen – herunder pålægsmomsen - samt moms af andre udgifter, kan fradrages.

2013 - år 3

Lejlighederne er færdige, og 37 af 40 lejligheder sælges + moms, da der er tale om salg inden første indflytning.

2014 - år 4

Salget af de resterende 3 lejligheder opgives, og disse udlejes til boligformål – dvs. til momsfri udlejning.

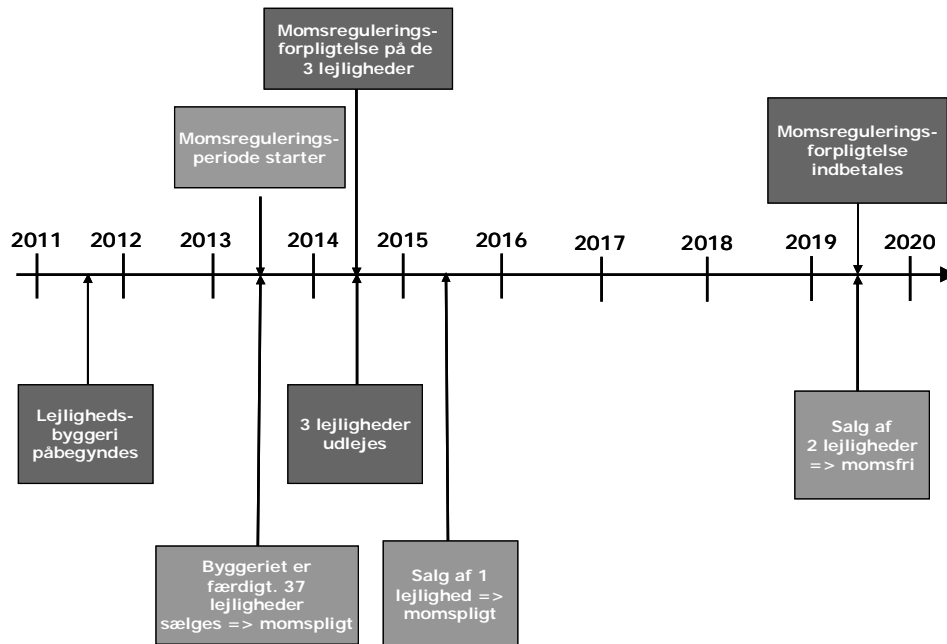
Hver lejlighed er omfattet af en 10-årig reguleringsforpligtelse, der starter i år 2013. Virksomheden har fuldt momsfradrag i år 2013, men der skal ske indbetaling af 1/10 af momsen i de år, hvor lejlighederne udlejes.

2015 - år 5

Den ene af de 3 lejligheder sælges + moms, da salget sker inden 5 år efter færdiggørelsen af byggeriet.

2019 - år 9

De 2 sidste lejligheder sælges moms frit, da salget sker senere end 5 år efter færdiggørelsen af byggeriet. Resten af reguleringsforpligtelsen for de 2 lejligheder skal indbetales.



## 9. BYGGERI FOR EGEN REGNING - PÅLÆGSMOMS

Hvis byggevirksomheder har egne ansatte projektudviklere, håndværkere m.v., der udfører arbejde på byggeprojekter, skal der, også efter de nye regler, 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. Eksempelvis 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 - eksempelvis ved dræning, nedlægning af hovedvandedninger, etablering af hovedkloakanlæg, vejanlæg og fællesarealer, terrænregulering, jordoprensning m.v.

### 9.1. Momsgrundlaget

Værdien af eget arbejde og af de materialer, som byggevirksomheden selv anvender her-til, 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*

Af hensyn til de særlige momsopgørelsesregler, der gælder for virksomheder, der udfører byggearbejder for egen regning, skal der for hver enkelt byggesag føres et specificeret regnskab for hver momsperiode.

Ved regnskabsførelsen skal der specielt tages hensyn til, at momsplichten alene omfatter det arbejde ved projekteringen og opførelsen, som virksomheden selv udfører.

Der skal således 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.

Eksempelvis 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.

I almindelige mellemstore byggevirksomheder findes der en tommelfingerregel, der siger, at der skal tillægges mellem 70% og 80% på den rå løn – dvs. løn ekskl. feriepenge og sociale udgifter. Materialetillægget udgør ca. 10%, under forudsætning af, at der ved indkøbet opnås rabatter på materialerne.

Ovennævnte er som nævnt kun en tommelfingerregel. Man bør tage udgangspunkt i virksomhedens konkrete omkostninger. Har virksomheden mange ansatte, kan tillægget

være større. Hvis der eksempelvis kun er ansat en enkelt tømrer – uden de store kontoromkostninger – vil der som udgangspunkt være tale om et lavere tillæg.

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.

### **9.2. Hvornår skal der beregnes moms?**

De arbejdsydelser, der er udført af virksomheden, 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 sælges eller tages i anvendelse, men skal foretages momsperiode for momsperiode med endelig regulering ved arbejdets færdiggørelse.

### **9.3. Købsmoms**

Den beregnede pålægsmoms kan samtidig fratrækkes som købsmoms. Pålægsmomsen har derfor alene betydning for opgørelsen af den momsreguleringsforpligtelse, der hviler på byggeriet.

### 10. BYGGERI FOR FREMMED REGNING

Bygge- og anlægsvirksomheder, f.eks. håndværksvirksomheder, entreprenører, typehusproducenter, ingeniører og arkitekter, der sælger byggedelser til fremmede, skal betale moms.

Det gælder også virksomheder, der alene udfører reparations- og vedligeholdelsesarbejder på fast ejendom.

Også byggeselskaber og byggekonsortier, f.eks. interessentskaber bestående af håndværkere, samt selskaber, der opfører bygninger på bygherrens (køberens) grund, men som lader andre selvstændige virksomheder udføre byggearbejdet, skal registreres og betale moms.

#### 10.1. Momsgrundlaget ved byggeri for fremmed regning

Momsgrundlaget – dvs. den værdi, hvoraf momsen skal beregnes – er det beløb (uden moms), som kunden (bygherren) skal betale for byggearbejdet m.v.

Byggevirksomheder, der opfører bygninger på andres grunde, skal betale moms af det fulde vederlag for byggeriet. Byggeselskaber og salgsselskaber, der indgår kontrakt med bygherren om opførelse af byggeri på bygherrens grund, men som lader andre selvstændige virksomheder udføre byggearbejdet, skal også betale moms af det fulde vederlag for byggeriet.

Der skal beregnes moms af det samlede honorar for en momspligtig leverance – selvom der indgår ydelser, som isoleret set ikke er momspligtige – når de momsfrie ydelser ikke i momsmæssig henseende kan udskilles af det samlede vederlag. Kravet gælder for leverancer af momsfrie ydelser, der er nøje forbundet med en momspligtig leverance, og kan ikke undgås ved at foretage særskilt fakturering af de ydelser, som isoleret set er momsfrie.

#### 10.2. Specifikation af vederlag

I det samlede vederlag, som kunden skal betale for byggeriet, indgår bl.a. betaling for byggeadministration, rejse- og opholdsudgifter, udregningsvederlag og finansieringsudgifter, herunder byggelånsrenter, stempeludgifter, tilslutningsafgifter m.v.

Der er i det følgende nærmere redegjort for den momsmæssige behandling af disse ydelser:

### *Byggeadministration*

Betaling for byggeadministration skal medregnes i momsgrundlaget. Dette gælder som udgangspunkt også, selvom betalingen faktureres særskilt.

Som eksempler på områder, der som udgangspunkt falder ind under byggeadministration, kan nævnes udarbejdelse af anlægsplaner og finansierungsplaner, udfærdigelse af økonomiske opstillinger m.v., indgåelse af entreprisekontrakter med håndværkere, udfærdigelse af ansøgninger om byggelån samt optagelse og administration af lånet, rådgivning med hensyn til ejendommens endelige prioritering, udfærdigelse af ansøgning om forhåndslån og endelige lån, ekspedition af prioriteringen, føring og udarbejdelse af byggeregnskab og forhandling med de implicerede i byggeriet.

Hvis der kan ske udskillelse og særskilt værdiansættelse af f.eks. ekspedition af prioriteringen, vil denne ydelse formentlig kunne momsfrtages som formidling af lån.

### *Rejse- og opholdsudgifter*

Særlige omkostninger, som bygherren skal betale i forbindelse med leveringen af bygearbejdet, skal medregnes i momsgrundlaget, selvom sådanne omkostninger faktureres særskilt. Som eksempler kan nævnes udgifter til fragt og kørsel, rejse og ophold samt kost til personalet.

### *Overskridelse af leveringsfristen*

Beløb, der af en byggevirksomhed opkræves hos bygherren som compensation i tilfælde, hvor virksomheden uden egen skyld er blevet forsinket med udførelsen af sin entreprise, skal medregnes i momsgrundlaget, idet sådanne beløb anses som et tillæg til prisen.

I tilfælde, hvor virksomheden skal betale bygherren en nærmere fastsat bod for hver dag, leveringsfristen overskrides, kan virksomheden fratække boden inden momsberegningen, hvis fakturaudstedelsen sker efter, at det er konstateret, at leveringen er blevet forsinket.

Sker fakturaudstedelsen derimod, inden det er konstateret, om levering finder sted før eller efter leveringsfristens udløb, skal boden medregnes i momsgrundlaget. Bodden kan dog efterfølgende fradrages i momsgrundlaget, på betingelse af at der udstedes kreditnota over boden med angivelse af momsen.

### *Erstatningsbeløb*

Erstatningsbeløb, der af f.eks. entreprenørvirksomheder afkræves kunder, som følge af ændringer i leveringsaftalen, forårsaget af modtageren, skal medregnes i momsgrundlaget i tilfælde, hvor erstatningen må anses som en del af vederlaget for de pågældende leverancer.

Det vil f.eks. være tilfældet, hvor entreprenørvirksomheden kræver erstatning på grund af en mindskelse af leverancen, idet prisfastsættelsen i kontrakten kan være sket til enhedspriser udregnet på basis af den oprindelig aftalte leverance.

Såfremt leverancen mindskes, kan det blive nødvendigt at hæve enhedsprisen for at få dækket de faste omkostninger. En sådan erstatning anses som en prisforhøjelse og skal derfor medregnes i momsgrundlaget.

Der skal derimod ikke betales moms af et erstatningskrav, som fremsættes alene på grund af, at der sker annullering af afgivne tilbud på levering af varer og ydelser.

Om erstatningsbeløb skal medregnes i momsgrundlaget, må i øvrigt bero på en konkret vurdering i hvert enkelt tilfælde.

### *Finansieringsudgifter m.v.*

Byggevirksomheder, som ifølge entreprisekontrakten er forpligtet til at afholde finansieringsudgifter, herunder byggelånsrenter og tilslutningsafgifter, ved udførelse af et byggeprojekt, skal medregne disse udgifter i momsgrundlaget.

Det er altså det samlede vederlag, som bygherren skal betale for byggeriet, der skal betales moms af. At der i dette beløb indgår renter, visse stempelomkostninger samt en lang række andre omkostninger, som byggeselskabet har afholdt og senere sammen med sin avance (videre)debiterer bygherren, betyder ikke, at disse beløb af den grund kan trækkes ud af momsgrundlaget. De omhandlede omkostninger er en integreret del af købesummen i lighed med materiale- og lønudgifter.

### *Prioriterings- og salgsomkostninger*

Et byggeri, som skal momsbes efter reglerne om byggeri for fremmed regning, og hvor det samlede vederlag indeholder prioriterings- og salgsomkostninger, herunder kurstab, skal momsbes på grundlag af den del af vederlaget, der vedrører entreprisen. I dette vederlag kan dog fradrages kurstab, indskud, vurderingsgebyr og stempelafgift ved optagelse af offentlige lån.

### *Udlæg*

Udlæg for varer og ydelser, der faktureres direkte fra leverandøren til bygherren, kan holdes uden for byggevirksomhedens momsgrundlag.

Det er således en betingelse, at der er tale om beløb, som byggevirksomheden modtager fra bygherren som godtgørelse for omkostninger afholdt i bygherrens navn og for dennes regning, og som i virksomheden registreres på en udlægskonto. Virksomheden skal kunne gøre rede for de enkelte beløb for disse udgifter og kan ikke fradrage momsen heraf.

Byggevirksomheden kan holde rejseudlæg, dvs. udgifter til ansattes rejse, ophold og for-  
tæring m.v., uden for momsgrundlaget i overensstemmelse med disse regler.

Udgifter i forbindelse med anvendelse af eget befordringsmiddel (bil, fly m.v.) kan ikke  
anses som rejseudlæg, men skal medregnes i momsgrundlaget, selvom de faktureres  
særskilt, og selvom den af staten anvendte takst for befordringsgodtgørelse benyttes.

Udlægsreglerne omfatter heller ikke udgifter, som en virksomhed efter kollektive over-  
enskomster skal godtgøre sine medarbejdere i anledning af disses rejser i virksomhe-  
dens tjeneste. Sådanne udgifter (time- og dagpenge, udstationeringsgodtgørelse, ude-  
penge, godtgørelse til medarbejderen for benyttelse af egen bil i arbejdsgiverens tjeneste  
m.v.) skal medregnes i momsgrundlaget, selvom virksomheden debiterer bygherren sær-  
skilt herfor.

Udlæg til reproduktioner, modeller, fotografier m.v. kan holdes uden for momsgrundlaget  
på betingelse af, at udlægsreglerne er opfyldte.

Beløb, der debiteres bygherren for reproduktion, mangfoldiggørelse af materiale og lig-  
nende foretaget på egen tegnestue, skal altid medregnes i momsgrundlaget, selvom de-  
biteringen foretages særskilt.

### **10.3. Købsmoms**

Momsregistrerede byggevirksomheder kan fratække købsmomsen på indkøb m.v. til  
brug for den momspligtige omsætning efter momslovens almindelige regler.

Et byggeselskab, der opfører bygninger på andres grunde, kan således medregne mom-  
sen af håndværksarbejde m.v. (underentrepriser), som udføres af andre virksomheder.  
Endvidere kan momsens fratækkes af materialer m.v., som selskabet selv indkøber til  
brug for udførte arbejder ved byggeriet. Det gælder både materialer til egne arbejder og  
materialer til arbejder, som udføres af andre håndværksvirksomheder.



#### Hjørring

Læsøvej 5 A  
9800 Hjørring  
Tel. 98 92 18 11

#### Frederikshavn

Suensonsvej 75  
9900 Frederikshavn  
Tel. 98 42 22 66

#### Dronninglund

Slotsgade 29  
9330 Dronninglund  
Tel. 98 84 12 33

#### Aalborg

Voergaardvej 2  
9200 Aalborg SV  
Tel. 98 18 72 00

#### Farsø

Frederik IX's Plads 4  
9640 Farsø  
Tel. 98 63 14 44

#### Hobro

Smedevej 1 B  
9500 Hobro  
Tel. 98 52 09 99

#### Hadsund

Ringvejen 2 A  
9560 Hadsund  
Tel. 98 57 24 44

#### Viborg

Gl. Skivevej 73  
8800 Viborg  
Tel. 86 61 18 11

#### Aarhus

[www.beierholm.dk](http://www.beierholm.dk)  
Tel. 87 32 57 00  
Tel. 89 33 34 44

#### Haderslev

Gåskærgade 32  
6100 Haderslev  
Tel. 74 52 18 12

#### København

Gribskovvej 2  
2100 København Ø  
Tel. 39 16 76 00

#### Haslev

Bregentvedvej 22  
4690 Haslev  
Tel. 56 31 27 90

#### Næstved

Handelsskolevej 1  
4700 Næstved  
Tel. 55 77 08 77

#### Slagelse

Industrivej 1  
4200 Slagelse  
Tel. 55 77 08 77

[www.beierholm.dk](http://www.beierholm.dk)

STATSAUTORISERET  
REVISIONSPARTNERSELSKAB



BEIERHOLM – medlem af HLB International  
– et verdensomspændende netværk af uafhængige revisionsfirmaer og virksomhedsrådgivere