



# *Dansk Skattevidenskabelig Forening*

Moms og fast ejendom – status på  
en 7 år lang tur med rutschebanen

---

## *Hvem er jeg?*



**Asger Hauchrog Engvang**

Director

Tlf: 8932 5555 / 4040 2260

E-mail: [asger.engvang@pwc.com](mailto:asger.engvang@pwc.com)

# Agenda

*Status på en 7 år lang tur med rutschebanen*

§ Lidt teori...

🌲 ”Byggegrunde”

- Hvad er en ”byggegrund”?
- Bebygget byggegrund – kontradiktion?

🐷 Udlejning efterfulgt af salg

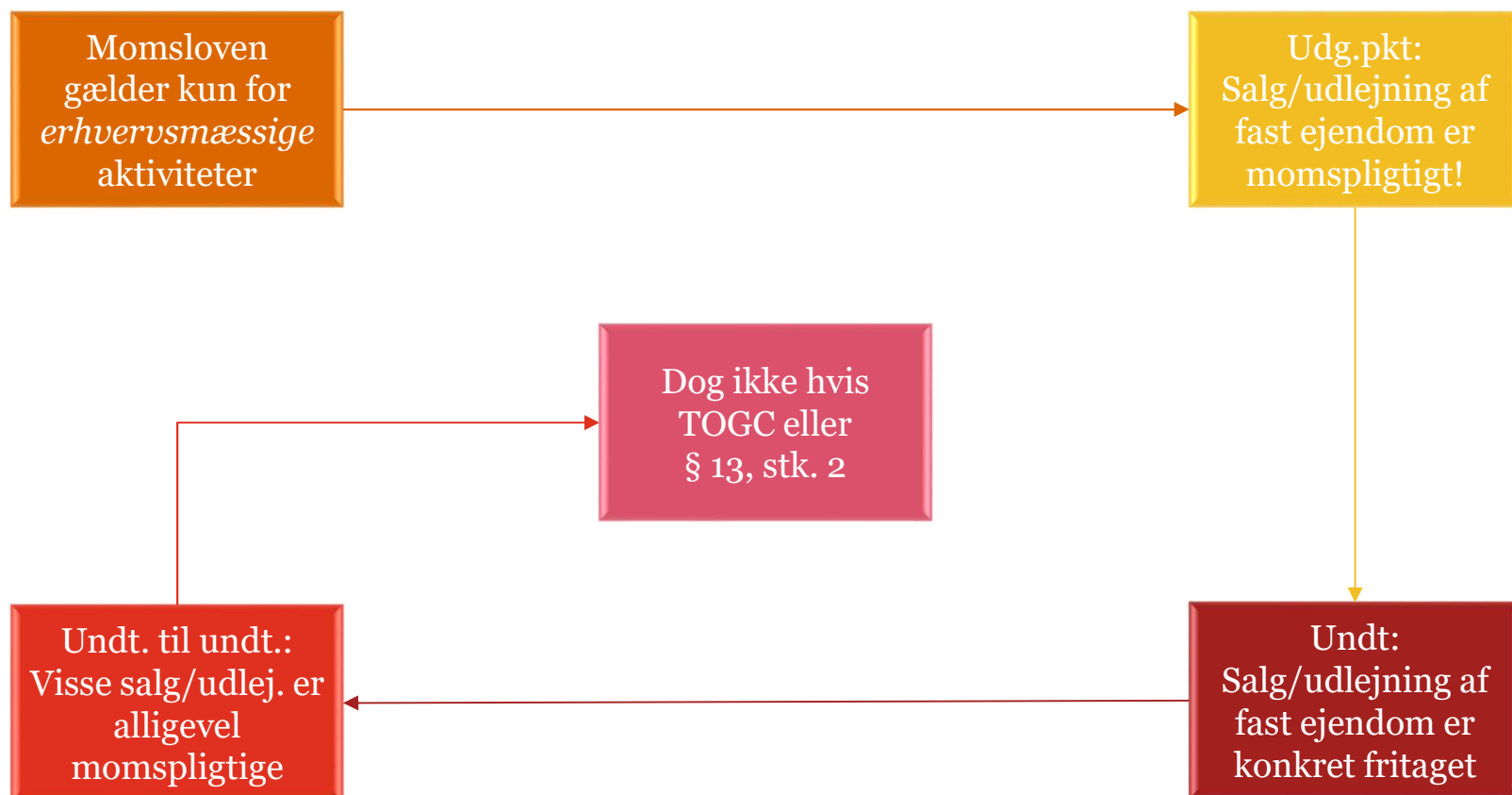
🏠 Salg efterfulgt af udlejning

🤝 Virksomhedsoverdragelse

📖 Hvad bringer fremtiden?



## Lidt teori...



*”Byggegrunde”*





# ”Byggegrunde”

Hvad er en ”byggegrund”?

## Momsbekendtgørelsen § 56, stk. 1

*”Ved en byggegrund i momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra b, forstås et ubebygget areal, som efter lov om planlægning eller forskrifter udstedt i medfør heraf er udlagt til formål, som muliggør opførelse af bygninger, jf. § 54 i denne bekendtgørelse.”*

- En ren ordlydsfortolkning opstiller to betingelser, før der i momslovens forstand er tale om en ”byggegrund”:
  - › Arealet skal være ”ubebygget”
  - › Arealet skal være ”udlagt til bebyggelse” i henhold til planloven mm. (dvs. momsloven definerer ikke begrebet)



## **”Byggegrunde”**

Hvad er en ”byggegrund”?

### **Hvornår er et areal ”udlagt” til formål, som muliggør opførelse af bygninger?**

Skatteministeriet udtalte i SKM2010.807.SR følgende:

- *”Som udgangspunkt er det først ved vedtagelse af en lokalplan, at opførelse af bygninger på et areal bliver muliggjort, og først på dette tidspunkt vil det pågældende areal blive anset som en byggegrund.”*
- Skatteministeriet tog yderligere stilling til, at status som ”perspektivareal” og ”rammebelagt areal” ikke kan anses som ”udlagt” (dog ”umiddelbart” og ”som udgangspunkt”).

Flere afgørelser har dog senere skabt tvivl om dette udgangspunkt

- Hvis det ”konkret” er hensigten, der skal bygges, så er det en ”byggegrund”
- Hvis det ”principielt” er muligt at bygge, så er det en ”byggegrund”



# **”Byggegrunde”**

*Hvad er en ”byggegrund”?*

## **Hvornår er et areal ”udlagt” til formål, som muliggør opførelse af bygninger?**

Hvis det konkret er hensigten, at der skal bygges, så er det en ”byggegrund”

- SKM2013.659.SR (regnvandsbassin/transformerstation i landzone)

Skattestyrelsen: Hvis det ”principielt” er muligt at bygge, så er det en ”byggegrund”

- SKM2013.49.SR (landmands salg af areal til campingplads, landbrugspligten ophæves)
- SKM2016.314.LSR (stormblæst hus – strandbeskyttelseslinjen kan også være momspligtig)
  - › Se dog SKM2017.27.SKAT, bilag 2
- Hvis landbrugspligten forbliver på ejendommen, så er det ikke en ”byggegrund”
- ”Fredskov” er ikke momspligtigt

PwC: ”Udlagt” = hjemmel (mere eller mindre) til bebyggelse

- ”Principielt” må ikke sidestilles med ”udlagt”
- Hvis handlen er betinget af fx zonetilladelse eller lokalplan, så er det en ”byggegrund”





# ”Byggegrunde”

*Skattestyrelsen - Bebygget byggegrund*

## Salg af grunde med eksisterende bygninger

Oprindelig praksis → ordlyden i aftalen afgørende

- SKM2010.745.SR, SKM2012.416.SR, SKM2012.505SR
  - › Aftalen siger ikke noget om ”nedrivning”
- SKM2012.718.SR
  - › Samme ejendom som SKM2012.505SR, men nu siger aftalen, at ”[køber] agter at udvikle ejendommen med henblik på hel eller delvis nedrivning af påståede bygninger, for derefter at bebygge ejendommen.”

Skærpelse af praksis...

- SKM2013.824.SR (Havne-afgørelsen)
  - › Det fremgik af betinget skøde (samt startredegørelse) til lokalplan, at der skulle opføres ny bebyggelse
  - › Aftalen betinget af lokalplan



# **”Byggegrunde”**

*Skattestyrelsen - Bebygget byggegrund*

## **Salg af grunde med eksisterende bygninger**

SKM2014.554SR (køb og videresalg)

- Køb af ”byggegrund” til trods for genbrug af fundament og gavl (ny bygning >< ombygning)
- (Videre)salg af ”byggegrund” til trods for ingen nedrivning
- Ændret – jf. senere (men indbragt for domstolene og videre til EU-Domstolen)

SKM2015.538.SR (køb med henblik på nedrivning efter en periode)

- Salg af ejendom med bygninger, der fortsat skulle anvendes af sælger i op til 2 år (tidsbegrænset lejekontrakt)
- Skatterådet: Byggegrund, også selvom ejendommen fortsat skulle anvendes af sælger
- Indbragt (men berostillet)



# ”Byggegrunde”

*Skattestyrelsen - Bebygget byggegrund*

## Salg af grunde med eksisterende bygninger

SKM2016.498.SR – Byggegrund selvom bygning skulle blive

- Betinget af lokalplan
- Køber anmodede om at få lagt til grund, at minimum én bygning ikke blev nedrevet
- Skattestyrelsen
  - › Køber har mulighed for at søge nedrivningstilladelse til alle bygninger
  - › Anvendelsen skal være den som er tiltænkt i lokalplansgrundlaget
  - › ”Ikke et krav fra kommunen at bygningen bliver”
  - › ”...hensigten at bygningen tilbygges. Bygningens ydre fremtræden vil således blive ændret væsentligt.”



# ”Byggegrunde”

*Landsskatteretten: Bebygget byggegrund er en kontradiktion*

## Salg af grunde med eksisterende bygninger

Landsskatterettens afgørelse i **SKM2016.82.LSR** (ændrer SKM2014.554.SR)

- Køb og videresalg, men sælger og ”mellemanden” medvirker ikke ved nedrivningen
- ”I den forbindelse bemærkes det, at definitionen af begrebet ”levering af en byggegrund” ifølge dansk ret forudsætter, at der er tale om et ubebygget areal [...]”
- ”På den baggrund er der ikke grundlag for at [...] lægge afgørende vægt på købers hensigt om at nedrive den eksisterende bygning delvist og efterfølgende bygge ungdomsboliger og på den baggrund anse den overdragne faste ejendom som et ubebygget areal.”
  - › Landsskatteretten skærer klart igennem – købers gøren og laden med ejendommen er underordnet
  - › **DOG:** ”særlige forhold vedrørende bygningens størrelse eller tilstand set i forhold til fx arealets størrelse [...]”



# ”Byggegrunde”

## Skattestyrelsens praksis sammenfattet

### Skattestyrelsens styresignal SKM2017.27.SKAT

Skattestyrelsens holdning (groft oversat): Hvis der er et udviklingsprojekt på ejendommen, der involverer nedrivning

- Ejendommen skal betragtes som en byggegrund

Lægger bl.a. vægt på: Lokalplansgrundlaget, nedrivning, købs/salgsaftalen, værdiansættelse, ”byggeretter”, sælgeransvarsfraskrivelse, sælger involveret i byggemøder mv.

Skattestyrelsen fastholder altså sin praksis til trods for, at Landsskatteretten har underkendt den (SKM2016.82 og SKM2016.529)

- Landsskatteretten fastholder sin praksis og har den 4. oktober (igen) underkendt Skattestyrelsens praksis (j.nr. 17-0516466)
- Skattestyrelsens fortolkning af begrebet ”byggegrund” er uden tvivl en selvstændig momsmæssig vurdering, der i flere tilfælde er løsrevet fra planlovgivningen.



# **”Byggegrunde”**

## *Status på rutschebanen?*

### **Hvor står vi nu?**

Skattestyrelsen har indbragt Landsskatterettens afgørelse for domstolene

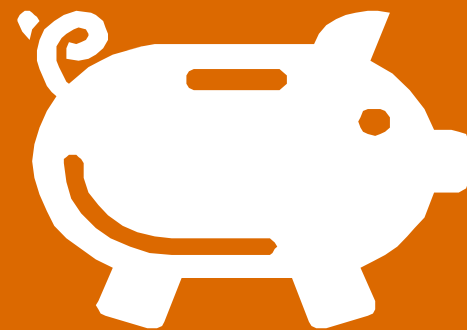
- Skattestyrelsen fastholder gældende praksis, indtil der foreligger endelig dom
- Vestre Landsret har forelagt spørgsmålet for EU-Domstolen
- Der blev afgivet skriftligt indlæg 9. maj
- Hvilket resultat når EU-Domstolen til?

Hvad er konsekvensen for aktører, der handler ud fra Landsskatterettens afgørelser?  
(SKM2016.82, SKM2016.529, mv. )

Interessant juridisk diskussion – men kommercielt håbløs praksis, låser markedet

- Rådgivning foregår med forbehold
- Anmoder generelt ikke om bindende svar

*Udlejning efterfulgt af salg*  
*- Momsloven § 13, stk. 2*





# Udlejning efterfulgt af salg

*Alene anvendt til momsfrataget udlejning – momsloven § 13, stk. 2*

## Momsloven § 13, stk. 2:

*”Levering af varer, der alene har været anvendt i forbindelse med virksomhed, der er fritaget for afgift efter stk. 1, eller af varer, hvis anskaffelse eller anvendelse har været undtaget fra retten til fradrag efter kapitel 9, er fritaget for afgift.”*

## Oprindelig praksis

SKM2012.608.SR:

- ”... når en ejendom købes/opføres med henblik på momsfrataget udlejning og der ikke tages fradrag for moms ved køb/ombygning, så vil ejendommen være omfattet af momslovens § 13, stk. 2 – også selvom der er tale om en ny bygning...”
- ”Da spørgers anskaffelse og anvendelse af ejendommen har været undtaget fra retten til fradrag, kan spørger sælge ejendommen momsfrit”

SKM2012.683.SR (se også SKM2013.483.SR):

- Lejligheder kan sælges uden moms efter 6 måneders udlejning
- Dette gælder også, selv om der indsættes en forkøbsret (køberet?!) i aftalen





# Udlejning efterfulgt af salg

*Alene anvendt til momsfritaget udlejning – momsloven § 13, stk. 2*

## Håndbremsen trækkes (reelt efteråret 2014)

**SKM2016.359.SR** - Ejendom opført i 2013 i særskilt selskab med pensionskasse som selskabsejer/bygherre, selskabet blev herefter solgt til kapitalfond

- Opført med henblik på udlejning, markedsført til udlejning (selskabet måtte ved opførelsen kun opføre med henblik på ”varig anbringelse af midler”, dvs. fx udlejning)
- Alle lejligheder i ejendommen har været udlejet uden moms på sædvanlige lejevilkår
- Ønske om salg af ejerlejligheder i takt med lejernes opsigelse af lejemål

Skatterådet (salg af ”ejendommen” til trods for selskab):

- Ejendommen var opdelt i ejerlejligheder
- Salg af lejligheder påbegyndt 6 mdr. efter ejendommen blev overtaget
- ”SKAT finder det ikke godtgjort, at Nuværende ejer har erhvervet Ejendommen/Spørger, herunder Lejligheden, **alene** med henblik på udlejning.”
  - › Interessant...



# ***Udlejning efterfulgt af salg***

*Alene anvendt til momsfrataget udlejning – momsloven § 13, stk. 2*

## **SKATs styresignal (SKM2017.26.SKAT)**

Salg af fast ejendom og andre aktiver, som udelukkende har været anvendt til momsfratagne formål, kan sælges uden moms (trumfer momspligten på salg af nye bygninger og byggegrunde)

- Krav: Der må ikke have været ret til fradrag på købstidspunktet eller ved opførelsen
- Ved disse salg gælder ingen tidsmæssige krav!

Væsentlige momenter i vurderingen, jf. styresignal

- Finansiering, budgetoversigter mv.
- Købsaftaler, lejeaftaler, aftale med boligadministrator, mægler mv.
- Lokalplaner
- Årsregnskaber, pressemeddelelser, annoncering mv.

Opdeling i ejerlejligheder er afgørende (min fortolkning)

- SKM2016.555.SR: Ejendom opført med henblik på momsfrataget udlejning og faktisk fuldt udlejet, kunne efter et år sælges momsfrit, jf. momsloven § 13, stk. 2 (ikke opdelt)
- Regnskabet: Hensigten var at opføre og herefter sælge ejendomskomplekset (40 lejligheder)



# ***Udlejning efterfulgt af salg***

*Alene anvendt til momsfrataget udlejning – momsloven § 13, stk. 2*

## **LSR - salg af ejerlejligheder efter udlejning**

Landsskatteretten forholder sig i øjeblikket til (i hvert fald) tre af disse sager (SKM2016.105.SR, SKM2016.289.SR og SKM2016.359.SR)

Forslag til afgørelse for +6 måneder siden

Landsskatteretten (foreløbigt):

- Hvis ejendommen alene har været anvendt til (momsfrataget) udlejning, og der ikke har været adgang til momsfradrag, så kan de enkelte ejerlejligheder sælges uden moms efterfølgende
- Tilbage til udgangspunktet?

Hvad kommer der til at ske?



# Udlejning efterfulgt af salg

*Alene anvendt til moms fritaget udlejning – momsloven § 13, stk. 2*

## Salg af udlejningsejendomme – moms fritaget?

PwC: Følgende situation bør være fritaget for moms:

- Opførelsen er sket med henblik på moms fritaget udlejning af lejlighederne
    - › Byggefinansiering efterfulgt af sædvanlig realkreditbelåning
  - Der er som en konsekvens heraf ikke taget fradrag for moms på omkostninger i forbindelse med opførelsen
  - Lejlighederne har været udlejet på sædvanlige - uopsigelige – vilkår
    - › Glem aggressiv trappeleje, forkøbsretter/køberetter, forhåndstilsagn fra lejers bank om at kunne købe
  - Lejer fraflytter af egen drift
  - Lejligheden sælges ikke til den tidligere lejer (?)
- Det er en sædvanlig udlejningscase, og opdeling i ejerlejligheder bør ikke have nogen betydning

***Salg efterfulgt af udlejning***  
*- Intentionens betydning for retten  
til momsfradrag*





# Salg efterfulgt af udlejning

## Intentionens betydning for retten til momsfradrag

### Momsloven § 44, stk. 1, 2. pkt.

*”For fast ejendom foretages der regulering for de første 10 regnskabsår, for reparation og vedligeholdelse af fast ejendom dog kun de første 5 regnskabsår efter anskaffelsen eller ibrugtagningen inkl. det regnskabsår, i hvilket den faste ejendom er anskaffet eller taget i brug.”*

### Skiftende ejendomsmarked = skiftende intentioner

Ejendomsprojekter kan flere gange i projektforløbet gå fra salgsintention til udlejningsintention og tilbage igen på grund af reelle kommercielle overvejelser

Vigtigt i forhold til den momsmæssige håndtering, at der er realitet bag den til enhver tid aktuelle hensigt

Den aktuelle intention ved afholdelse af omkostningen er afgørende for retten til momsfradrag

- Derfor vigtigt med klar bogføring/opdeling af omkostningerne

Hvad er konsekvenserne ved skiftende intention (momspligtig > < moms fritaget)?



# ***Salg efterfulgt af udlejning***

## *Ændring af intention/anvendelse*

### **Reguleringsperioden**

Reguleringsperioden begynder at løbe fra ”anskaffelsen eller ibrugtagningstidspunktet”

- ”Anskaffelsen” hvis der er tale om et projekt til salg
- ”Ibrugtagningstidspunktet”, hvis der er tale om et udlejningsprojekt
- Udfordring??

### **Intentionen skifter løbende i projekt-/opførelsesfasen**

SKM2018.294.SR – Selskab starter i en salgscase men konverterer undervejs til boligudlejning

- Fra 2014 til primo 2016 afholdte selskabet udgifter til projektering og byggemodning, hvoraf selskabet tog fuldt momsfradrag
- I løbet af 2016 besluttede selskabet at opføre boliger med henblik på udlejning, hvorfor selskabet ophørte med at tage momsfradrag.
- Skattestyrelsen: Selskabet skal regulere første gang i 2016, hvor anvendelsen af ejendommen i ændres.

Hvornår begynder den 10 årige reguleringsperiode at løbe fra? 2014, 2015 eller 2016?



# ***Salg efterfulgt af udlejning***

## *Ændring af intention/anvendelse*

### **Refleksioner...**

Intention om salg efterfulgt af faktisk udlejning: det offentlige ”finansierer” moms

- Gælden (reguleringsforpligtelsen) afvikles over 10 år
- Usikret kredit
- Rentefrit

Der skal være tale om en reel salgscase

- Udfordring hvis der aldrig sælges én eneste enhed
- Flere dumper på ”tredjepartsdokumenter” (fx finansieringen)

Hvad er ”intention om salg” (gælder det også ved salg af hele ejendommen)?

Udfordring ved salg af selskab (momsreguleringsforpligtelse?)

Udfordringer i forhold til realkreditbelåning...

- Dokumentation!



# *Virksomhedsoverdragelse*

*- Hvad er en "virksomhed"?*





# Virksomhedsoverdragelse

## Krav til købers momsregistrering?

### Momsloven § 8, stk. 1, 3. pkt.

*”Til levering mod vederlag kan dog ikke henregnes overdragelse af aktiver som led i en overdragelse af virksomheden eller af en del af denne, når den nye indehaver er eller bliver registreret efter §§ 47, 49, 51 eller 51 a.”*

### Momsfri virksomhedsoverdragelse uden momspligtig aktivitet (SKM2017.544.SR)

Momsregistrering af køber er ikke (længere?) et krav, når det overdragne er en moms fritaget aktivitet

- Boligudlejningsejendomme kan derfor også overdrages som virksomhedsoverdragelse
- Det er et kriterie, at ”virksomheden” fortsættes af køber
- Sagen vedrørte en gammel ejendom, men er også bekræftet for nye ejendomme, jf. SKM2018.175.SR

**OBS!** Finder anvendelse på overdragelse af investeringsejendomme, men *ikke* ejerlejligheder, hvor udlejningen ikke skal fortsætte (dog kan en enkelt ejerlejlighed godt være en investeringsejendom)



# **Virksomhedsoverdragelse**

*Projekt kan anses for en "virksomhed"*

## **Virksomhedsoverdragelse i forbindelse med projekt (SKM2017.600.SR)**

Praksis anerkender "virksomhedsoverdragelse" af et projekt i et koncerninternt salg

- Sælger har forestået udvikling og lokalplan er godkendt
- Projektet består af opførelse af ejerlejligheder med henblik på (momspligtige) salg
- Der foreligger aftale om entreprenørarbejdet (der overdrages)
- Aftale med ejendomsmægler om formidling af salg
- Det nye selskab momsregistreres

Vi ved fra en tidligere sag, at efterfølgende overgang til udlejning ikke påvirker den oprindelige "virksomhed" (salg af ejerlejligheder)

## **Fra projekt til "virksomhed", men hvornår?**

Vi mangler afklaring på, hvornår i processen et projekt kan anses for en "virksomhed" i momslovens forstand

Et projekt med boligudlejning bør også accepteres som en "virksomhed"...

# *Hvad bringer fremtiden?*





# *Hvad bringer fremtiden?*

## *Forventninger og ønsker*

### **Status:**

Flere uafklarede problemstillinger (herunder ”eller ordre”)

I flere tilfælde er praksis startet ét sted og er endt et helt andet

Usikkerheden blokerer for transaktioner – vanskeligt at afdække risici

### **Forventninger og ønsker**

Afklaring i praksis på tre vigtige områder

- Kan en ”byggegrund” bestå af en grund med eksisterende bygninger? – EU-Domstolen
- Hvornår kan momsloven § 13, stk. 2 anvendes efter udlejning? – Landsskatteretten
- Hvornår er et projekt en virksomhed? – mere praksis

Strømligning i praksis

Mulighed for mere rådgivning UDEN forbehold...

---

# *Hvis I har spørgsmål...*



**Asger Hauchrog Engvang**

Director

Tlf: 8932 5555 / 4040 2260

E-mail: [asger.engvang@pwc.dk](mailto:asger.engvang@pwc.dk)