

Udskriftsdato: 25. december 2025

KEN nr 10238 af 18/06/2008 (Gældende)

Landsskatteretskendelse vedr. entreprenørvirksomhed – byggeri for egen regning – fradrag for moms af garantiarbejder – ændring af kalkuleret avance – pålæg om momsafregning af underleverancer

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 05-03923

Landsskatteretskendelse vedr. entreprenørvirksomhed – byggeri for egen regning – fradrag for moms af garantiarbejder – ændring af kalkuleret avance – pålæg om momsafregning af underleverancer

Resumé

Et selskab, der drev entreprenørvirksomhed, kunne ikke fradrage moms af garantiarbejder indkøbt i forbindelse med byggeri for egen regning. Selskabet var berettiget til at ændre en kalkuleret avance. Der skulle foretages momsafregning ved indkøb af underleverancer i form af vinduer og betonelementer i forbindelse med byggeri for egen regning.

Sagen drejer sig om nægtet fradrag for momsen af indkøbte garantiarbejder, nægtet ændring af selskabets kalkulerede avance samt pålæg om momsafregning ved indkøb af underleverancer i form af vinduer og betonelementer i forbindelse med byggeri for egen regning, jf. momslovens § 6.

Landsskatterettens afgørelse

Afgørelsen om nægtet fradrag for moms på garantiarbejder stadfæstes.

Afgørelsen om ændring af den kalkulerede avance ændres.

Afgørelsen om pålagt momsafregning af underleverancer stadfæstes.

Sagens generelle oplysninger

A A/S (herefter selskabet) er en entreprenørvirksomhed, der blandt andet opfører boligbyggeri efter reglerne om byggeri for egen regning i momslovens § 6.

I kontrolperioden fra den 1. juli 2002 til og med den 31. december 2004 indgik selskabet i en fællesregistrering med B A/S og C A/S.

På baggrund af de ændringer i selskabets momstilsvær, som er omfattet af nærværende klage, har told- og skatteregionen i alt opkrævet selskabet 3.938.667 vedrørende kontrolperioden fra den 1. juli 2002 til den 31. december 2004.

1. Garantiarbejder

Sagens oplysninger

Efter afleveringen af et givet byggeri kan det blive nødvendigt, at selskabet udbedrer fejl og mangler ved byggeriet. Arbejderne udføres i henhold til »Almindelige betingelser for arbejder og leverancer i bygge- og anlægsvirksomhed«, også kaldet AB92, enten som efterarbejde eller som garantiarbejde.

I AB92 skelnes der således mellem mangler påvist ved afleveringen i § 31 (efterarbejde) og mangler påvist efter afleveringen i § 32 (garantiarbejder). Omkostninger til efterarbejder indgår i den almindelige byggemomsberegning.

Det oprindelige byggeri i den konkrete sag er udført af selskabets egne ansatte, og der er betalt byggemoms af dette arbejde. På grund af en fejl ved det oprindelige arbejde, måtte selskabet udbedre fejlen i henhold til selskabets garantiforpligtelse. Selskabet lod en anden virksomhed udføre arbejdet i stedet for selv at udføre det. Selskabet har fratrasket den tilfakturerede moms af disse arbejder.

Told- og skatteregionens afgørelse

Selskabet kan ikke fradrage momsen af garantiarbejder indkøbt i forbindelse med byggeri for egen regning.

Ved selskabets udførelse af garantiarbejder er der tale om leverancer vedrørende fast ejendom, som er fritaget for moms efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 9. Indkøb til brug herfor sker derfor ikke med henblik på momspligtige leverancer, hvorfor der ikke er fradragsret efter momslovens § 37, stk. 1.

Brug af underentreprenører kan ikke blive til en momspligtig transaktion for selskabet, idet underentreprenørydelser ikke er omfattet af momspligten ved byggeri for egen regning, jf. momslovens § 6, stk. 2. I denne bestemmelse er det alene køb og materialer og eget arbejde med levering mod vederlag, der skal svares moms af.

I forbindelse med sagens behandling ved Landsskatteretten har told- og skatteregionen desuden anført, at selskabets garantiarbejder ikke adskiller sig fra selskabets normale reparationer, der er omfattet af garantiforpligtelse. I dette tilfælde adskiller garantiarbejdet sig udelukkende fra den normale garantiforpligtelse ved at arbejdet tidsmæssigt ligger mere end 4-6 måneder efter byggeriets færdiggørelse. Dette ændrer dog ikke på, at arbejdet er omfattet af den garanti, som selskabet er underlagt i forbindelse med byggeri af boliger.

I notat af 26. april 2004 har selskabet redegjort for den momsmæssige behandling af efterarbejder. Heraf fremgår det, at selskabet skelner mellem garantiarbejder og efterarbejder ved en skæringsdato på 4 måneder efter indflytningsdagen.

Selskabet fradrager ikke momsen af reparationer m.v., som udføres af underleverandører inden for en periode på 4-6 måneder efter indflytningsdagen. Efter denne frist opretter selskabet en ny byggesag, hvorpå moms af reparationer m.v. fra underleverandører fradrages. Der ses ikke at være grundlag for momsmæssigt at skelne mellem arbejder udført inden 6 måneder efter indflytningsdagen og 6 måneder efter indflytningsdagen. Ydelsen findes ikke at ændre karakter alt afhængig af tidspunktet for udførelsen af ydelsen.

I de tilfælde, hvor selskabet selv står for arbejdet, skal selskabet ikke på ny beregne byggemoms. Dette skyldes, at selskabet i sin kalkulerede salgspris bør have anvendt en avance, der kan indeholde omkostninger til eventuelle garantiarbejder. Dette følger af reglerne om byggeri for egen regning.

Der er ikke forskel på fradragsretten for momsen af underleverandørydelser i forbindelse med opførelsen af byggeriet og på underleverandørydelser, der udfører garantiarbejde.

Der er endvidere ikke tale om dobbeltmomsning, forskelsbehandling eller konkurrencefordrejning, da momsen på underleverandører ikke kan fradrages uanset tidspunktet for udførelsen af arbejdet.

Klagerens påstand og argumenter

Selskabets repræsentant har nedlagt påstand om, at selskabet er berettiget til at fradrage moms af underentrepriser i forbindelse med garantiarbejder, da omkostningerne vedrører selskabets egne momspligtige aktiviteter, jf. momslovens § 37, stk. 1.

I forbindelse med udførelse af udbedringsarbejder inden for garantiforpligtelsen har selskabet valgt at anvende en anden virksomhed i stedet for selv at udbedre fejlen.

Garantiarbejder vedrører arbejder, som oprindeligt er udført af selskabet. Det oprindelige arbejde indgår i selskabets opgørelse af byggemomsen. Der er således betalt moms af hele byggeriet én gang.

Der skal derfor ikke svares moms, når selskabet udfører garantireparationer, som virksomheden er forpligtet til at yde vederlagsfrit, jf. Momsvejledningens afsnit D.2.4. Begrundelsen herfor er, at der ikke er noget vederlag, fordi der ikke er foretaget en ny leverance. Dette gælder, uanset om der er tale om løseøgenstande, byggeri for fremmed regning eller byggeri for egen regning.

Told- og skatteregionen har erklæret sig enig i, at hvis selskabet selv havde udført garantiarbejdet, ville selskabet ikke skulle beregne byggemoms.

Med hensyn til fradragsretten gælder det, at der til købsmomsen kan medregnes momsen af de omkostninger, der indgår i kalkulationen for det pågældende byggearbejde. Virksomheder generelt har

fradragsret for moms af udgifter til forbedring af fejl og mangler på dettes tidligere leverancer. Dette er uomtvistet.

Hvis selskabet ikke kan fradrage momsen på regninger for det udførte garantiarbejde, opstår der en forskelsbehandling i forhold til, hvis selskabet selv havde udført garantiarbejdet. En forskel, som er i strid med momsens neutralitetsprincip. Men det vil også være i strid med de almindelige fradragsretlige principper at nægte fradragsret.

Fradragsordningen på momsområdet skal aflaste virksomheden for den moms, der er betalt i forbindelse med momspligtige aktiviteter. Selskabets indkøb af underentreprenørydelser til brug for garantiarbejder har en direkte og umiddelbar tilknytning til selskabets momspligtige byggearbejder.

Selskabet har tidligere betalt byggemoms af hele byggearbejdet, dvs. også det arbejde, der vedrører garantireparationerne. Der er således allerede betalt moms af det udførte arbejde én gang. Ved at nægte momsfradrag bliver der reelt tale om dobbeltmoms på én og samme momsleverance.

Nægtelsen af momsfradrag indebærer således, at der sker

- dobbeltmomsning af det pågældende byggeri
- konkurrencefordrejning i forhold til byggeri for fremmed regning
- en momsmæssig forskelsbehandling i forhold til, hvis garantiarbejdet var blevet udført af selskabets egne ansatte

Told- og skatteregionen ses ikke at have anført nogen nærmere begrundelse for, at garantiarbejderne vedrører det momsfrie salg af den faste ejendom. Repræsentanten står uforstående over for synspunktet. Der er således tale om to forskellige transaktioner: det ene er selve byggearbejdet og den anden det efterfølgende salg. Garantien kan kun vedrøre det udførte byggearbejde. Det er dét, der har været mangelfuldt – ikke selve transaktionen.

Til skattecentres bemærkninger i forbindelse med sagens behandling ved Landsskatteretten om selskabets ubegrundede sondring mellem garantiarbejder og efterarbejder er anført, at det er i overensstemmelse med kutyme inden for byggebranchen at foretage den nævnte sondring, der har støtte i Almindelige betingelser for arbejder og leverancer i bygge- og anlægsvirksomhed, også kaldet AB92.

I AB92 skelnes der mellem »mangler påvist ved afleveringen« (§ 31) og »mangler påvist efter afleveringen« (§ 32). Omkostninger til efterarbejde som følge af mangler påvist ved afleveringen indgår i den almindelige byggemomsberegning. Garantiarbejder er derimod mangler påvist efter afleveringen og dermed egentlige erstatningsydelser.

Told- og skatteregionen har anført, at årsagen til, at der ikke skal beregnes byggemoms, hvis selskabet selv udfører garantiarbejder, er, at selskabet i sin kalkulation bør anvende en avance, der indeholder omkostninger ved garantiarbejde. Hertil har selskabets repræsentant anført, at selskabet i sin kalkulation netop har anvendt en avance, der indeholder dækning for omkostninger ved garantiarbejde.

Der er således betalt moms af den fulde pris for byggeriet én gang, herunder for eventuelle garantiarbejder, og der bliver derfor tale om dobbeltmomsning, hvis garantiarbejdet momsbelægges særskilt. Der sker også en forskelsbehandling mellem garantiarbejder, som selskabets egen ansatte udfører, og garantiarbejder, der udføres af underleverandører. Endelig sker der en konkurrencefordrejning i forhold til byggeri for fremmed regning, hvor byggevirksomheden fuldt ud vil kunne fradrage moms på garantiarbejder, som den vælger at lade en underentreprenør udføre.

Det er et generelt momsprincip, at der kun skal betales moms af den samme leverance én gang. Der skal derfor ikke betales moms, når der udføres garantireparationer vederlagsfrit.

Desuden gælder det, at momslovens § 6, stk. 2, alene præciserer, hvad der skal indgå i opgørelsen af byggemomsen. Bestemmelsen tager ikke stilling til fradragsretten, der derfor skal opgøres efter de almindelige regler i momslovens kapitel 9.

Til told- og skatteregionens anbringende om, at garantiarbejdet ikke vedrører momspligtigt byggeri af boliger, har selskabets repræsentant anført, at alt byggeri i Danmark er momspligtigt, uanset om byggeriet opføres for fremmed eller egen regning. Skattecentrets opfattelse er derfor forkert.

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

Der betales moms af momsplichtige personer, der for egen regning på egen, lejet eller lejers grund opfører bygninger til salg eller udlejning, hvis den pågældende eller dennes ansatte udfører arbejde ved projekteringen eller opførelsen. Dette fremgår af momslovens § 6, stk. 1, 1. punktum.

For byggeri m.v., hvoraf der skal betales moms efter momslovens § 6, stk. 1, sidestilles det arbejde, der udføres, og de materialer, der anvendes til dette arbejde, med levering mod vederlag, jf. momslovens § 6, stk. 2.

Registrerede virksomheder kan ved opgørelse af momstilsvaret som købsmoms fradrage momsen for virksomhedens indkøb af varer og ydelser, der udelukkende anvendes til brug for virksomhedens leverancer. Dette fremgår af momslovens § 37, stk. 1.

Den fradragsberettigede moms er den moms, der skal betales efter momslovens §§ 6 og 7. Dette fremgår af momslovens § 37, stk. 2, nr. 5.

Indledningsvist skal Landsskatteretten bemærke, at retten ved behandling af sagen har lagt til grund som uomtvistet, at selskabet opfylder betingelserne for at være omfattet af reglerne om byggeri for egen regning i momslovens § 6, stk. 1.

Selskabet skal som følge heraf svare moms af det arbejde, der udføres af selskabets ansatte, og af de materialer, der anvendes til byggeriet, jf. momslovens § 6, stk. 2, idet forpligtelsen hertil modsvares af en fradragsret for momsen af de samme leverancer, jf. momslovens § 37, stk. 2, nr. 5.

Idet selskabet ikke skal svare moms af indkøbte arbejdsydelser og under henvisning til ordlyden i den særlige fradragsbestemmelse for byggeri for egen regning i momslovens § 37, stk. 2, nr. 5, er retten enig med told- og skatteregionen i, at selskabet ikke har fradrag for momsen af indkøbte ydelser fra underleverandører til udbedring af fejl og mangler i form af garantiarbejder.

Den påklagede afgørelse stadfæstes på dette punkt, hvilket er tiltrådt af SKAT Hovedcentret.

2. Kalkuleret avance

Sagens oplysninger

I forbindelse med opførelsen af et boligbyggeri har selskabet ved opgørelsen af byggemomsen anvendt en kalkuleret avanceprocent på henholdsvis 4,5 for parkeringskælderens og 5,5 for boligdelen.

Dette er en ændring i forhold til den avance, som selskabet oprindeligt havde kalkuleret med, som var henholdsvis 5 pct. for parkeringskælderens og 7 pct. for boligdelen.

Told- og skatteregionens afgørelse

Den kalkulerede avance, som selskabet har budgetteret med ved opstart af byggeriet, skal anvendes for hele byggeriet, hvorfor selskabets avance ved beregning af moms af byggeri for egen regning skal fastsættes til henholdsvis 5 pct. og 7 pct. ved fastsættelsen af momsgrundlaget efter momslovens § 28, stk. 2, jf. stk. 3.

Momsgrundlaget ved byggeri for egen regning er virksomhedens almindelige salgspris (inklusive den kalkulerede avance) for en tilsvarende leverance til tredjemand, jf. momslovens § 28, stk. 2, jf. stk. 3.

Der skal beregnes avance af underleverandørleverancer efter momslovens § 6, stk. 2. Der er ved told- og skatteregionens talmæssige opgørelse benyttet en avanceprocent på henholdsvis 5 pct. og 7 pct., hvilket svarer til selskabets avanceprocent på andre materialer, der er benyttet ved byggeri for egen regning på projektet.

Den kalkulerede avance bør indeholde en bruttoavance, der er normal inden for virksomhedens branche. Ifølge regnskabsanalyse 2004 fra Dansk Byggeri ligger branchegennemsnittet på 13,6 pct. på dækningsgraden, hvilket er mere end selskabets benyttede procenter på 4,5 pct. og 5,5 pct..

Østre Landsret har i TfS 1995, 66 afgjort, at en kalkuleret salgspris bør indeholde en bruttoavance, der er almindelig inden for virksomhedens branche, og at virksomheden ved beregning må lægge de gennemsnitlige bruttoavancer inden for branchen til grund sammenholdt med, hvad virksomhedens bruttoavance ved kalkulation af byggeri for fremmed regning er.

Det er ved kontrollen konstateret, at selskabet normalt ikke ændrer ved avanceprocenter ved byggeri for egen regning, selv om den reelle avance skulle ligge over eller under den kalkulerede avance.

Det er ligeledes konstateret, at der ikke er tale om, at selskabets kalkulerede avance er behæftet med fejl opstået i forbindelse med udarbejdelsen af den kalkulerede avance eller tidligere. Den opståede fejl er derimod opstået i byggeperioden og konstateret i 2004 i forbindelse med en efterkalkulation af projektet.

Den kalkulerede avance efter momslovens § 28, stk. 2, jf. stk. 3, som selskabet har budgetteret med i forbindelse med opstart af byggeriet, skal anvendes for hele byggeriet. Derfor kan der ikke ændres avanceprocent i en efterfølgende kalkulation efter endt opførelse.

I forbindelse med sagens behandling ved Landsskatteretten har told- og skatteregionen desuden anført, at man er enig i selskabets betragtning om, at det som udgangspunkt er selskabet, der fastsætter og beregner den kalkulerede avance ud fra de oplysninger og forventninger, der er tilgængelige på tidspunktet for byggeriets budgetberegning.

Det er selskabet, der skal kunne dokumentere baggrunden for og rimeligheden af de anvendte avancer til materialer og lønudgifter m.v., som selskabet beregner til dækning af generalomkostninger og fortjeneste. Selskabet har ikke, trods adskillige opfordringer, kunnet dokumentere baggrunden for den kalkulerede avance, men har oplyst, at den anvendte fradragsprocent er anslået ud fra et skøn.

Det er ved kontrollen konstateret, at selskabets avancetillæg ligger væsentlig under branchegennemsnittet for perioden. Dog kan de oprindeligt anvendte avancetillæg på henholdsvis 5 pct. og 7 pct. godkendes vurderet ud fra selskabets økonomiske resultater på det pågældende tidspunkt, hvor byggeri for egen regning har givet et betydeligt overskud.

Det fremgår af regnskabsanalyse 2004 fra Dansk Byggeri, at dækningsgraden for den pågældende type virksomheder i perioden 2001-2003 lå på mellem 13,8 pct. og 15,6 pct., hvilket vil sige, at selskabets kalkulerede og af told- og skatteregionen accepterede avance ligger en del under branchegennemsnittet.

Selskabets avanceprocent er ikke tilsidesat ved afgørelsen, men der er truffet afgørelse om, at selskabet skal benytte den oprindeligt kalkulerede salgspris, idet den opståede fejl skyldes ændringer i byggeperiode samt omstruktureringer i virksomheden, dvs. koncernen i Danmark. Dog bemærkes det, at selskabet ikke har medtaget stigningen i den kalkulerede salgspris, selv om priserne på boliger steg væsentligt i byggeperioden.

Der er således ikke tale om, at selskabet ved udregningen af den kalkulerede salgspris (budgetfasen) har benyttet en fejlagtig omkostningsprocent, men at selskabets omkostningsprocent har ændret sig i byggeperioden.

Selskabet har selv valgt at anvende reglerne om byggeri for egen regning. Der er ikke efter momsloven krav om, at reglerne om byggeri for egen regning skal anvendes.

Klagerens påstand og argumenter

Selskabets repræsentant har nedlagt påstand om, at told- og skatteregionen ikke kan tilsidesætte anvendte avanceprocenter på henholdsvis 4,5 pct. for parkeringskælderens og 5,5 pct. for boligdele i forbindelse med opgørelsen af byggemomsen på boligbyggeriet.

Efter momsloven er momsgrundlaget for byggemomsen virksomhedens almindelige salgspris ved levering af tilsvarende byggeri. Findes der ikke en almindelig salgspris, er momsgrundlaget en kalkuleret salgspris, der skal omfatte omkostninger og sædvanlig avance. Disse regler hviler på 6. momsdirektivs artikel 6, stk. 3, og artikel 11, stk. 1, A, litra d.

For at modvirke konkurrencefordrejning kan medlemslandene i henhold til direktivets artikel 6, stk. 3, indføre regler om såkaldt pålægsmoms, hvilket er sket med momslovens §§ 6 og 7.

Direktivets artikel 11, afsnit A, stk. 1, litra d, sidste led, fastsætter beskatningsgrundlaget for denne pålægsmoms. Det, der skal momses, er normalværdien. Det hedder således i bestemmelsen:

»Ved tjenesteydelsers »normalværdi« forstås hele det beløb, som en aftager i samme omsætningsled som det, hvori transaktionen finder sted, under frie konkurrencevilkår skulle have betalt til en selvstændig tjenesteyder i indlandet for samme ydelse på det tidspunkt, hvor transaktionen finder sted.«

Selskabet har kalkuleret byggemomsen i overensstemmelse med reglerne og har herunder anvendt en avance opgjort efter almindelige kalkulationsprincipper. Told- og skatteregionen har imidlertid tilsidesat selskabets avanceprocent.

Som begrundelse for at tilsidesætte den anvendte kalkulerede avanceprocent har told- og skatteregionen alene anført, at der ikke kan ændres på avanceprocenten under byggeriet, og at der ikke er tale om en fejl i forbindelse med den oprindelige kalkulation, men en fejl, der opstår i byggeperioden. Told- og skatteregionen henviser endvidere til Østre Landsrets dom i TfS 1995, 66.

Reglerne i momslovens § 28, stk. 2 og 3, om kalkuleret salgspris indebærer for byggerivirksomheder, at momsen skal beregnes som prisen på materialeindkøb + løn til egne ansatte + avance.

Hvor meget materialeindkøb og løn udgør, kan opgøres rent objektivt ud fra fakturaer og lønsedler. En avance, der alene beregnes for at finde ydelsens normalværdi, kan ikke fastsættes objektivt på samme måde.

Fastsættelsen af avanceprocenten påhviler byggevirkomheden og må som udgangspunkt afhænge af byggevirkomhedens vurdering af normalværdien. Det må omvendt betyde, at told- og skatteregionen alene kan tilsidesætte den anvendte avanceprocent, hvis told- og skatteregionen kan dokumentere, at den avanceprocent ikke sikrer, at byggeriets normalværdi momses.

Selskabet har oprindeligt anvendt en avanceprocent på 5 vedrørende parkeringskælder og 7 vedrørende boligdelen. Disse avanceprocenter har imidlertid været anslåede foreløbige procenter svarende til den forventede kalkulerede avanceprocent for at finde normalværdien.

Den kalkulerede avance er sammensat for at dække dels selskabets generalomkostninger, dels give selskabet en avance (et overskud), som må anses for normalt under hensyn til byggeriets karakter og markedsforholdene. Omkostningsdele er udtryk for de omkostninger, der ikke direkte belaster selve projektet. Der er således tale om kapacitetsomkostninger, som også forholdsmæssigt påhviler projektet. I forbindelse med efterkalkulationen i foråret 2004 konstaterede selskabet, at den oprindeligt anvendte omkostningsprocent var forkert, hvilket medførte, at den samlede kalkulerede avance ligeledes var forkert. Der er således alene justeret på den kalkulerede avanceprocents omkostningselement. Overskudselementet er uændret.

Der er i den forelagte sag tale om et langvarigt projekt løbende over 5 år, som har været opdelt i etaper. I denne periode har der samtidig været omstruktureringer i virksomheden, som har påvirket størrelsen af omkostningsprocenten.

Ændringen af den kalkulerede avance er således udtryk for, at selskabet har rettet en fejl, som har medført, at selskabet har betalt for meget i byggemoms. Der er ikke tale om et ændret skøn, men berigtigelse af en konkret fejl. Selskabets byggeomkostninger er endvidere højere end ved køb hos eksterne leverandører.

Der er hverken i momsloven eller i praksis belæg for at antage, at en kalkuleret avance ikke efterfølgende kan ændres. Uanset hvornår en fejl er opstået, må den kunne berigtiges. Det er således den rigtige normalværdi, der skal momses.

Til told- og skatteregionens bemærkninger i forbindelse med sagens behandling ved Landsskatteretten har selskabet noteret sig, at told- og skatteregionen er enig i, at det som udgangspunkt er selskabet, der selv fastsætter og beregner den kalkulerede avance. I den konkrete sag har selskabet beregnet og anvendt avanceprocenterne 4,5 og 5,5. Told- og skatteregionen kan kun tilsidesætte denne avance, hvis det kan dokumenteres, at den beregnede og anvendte avance ikke sikrer, at byggeriet momses efter reglerne.

Told- og skatteregionen har ikke på noget tidspunkt anført, at de anvendte avanceprocenter medfører, at byggeriet ikke momses efter reglerne, men alene at der ikke kan foretages ændringer i den oprindeligt kalkulerede pris. Denne opfattelse har hverken støtte i momsloven eller i praksis.

For så vidt angår dokumentation for de anvendte avanceprocenter, indeholder selskabets notat af 26. april 2004, som told- og skatteregionen har henvist til, både en redegørelse og dokumentation for anvendte avanceprocenter.

SKAT Hovedcentrets udtalelse

SKAT Hovedcentret har i forbindelse med sagens behandling ved Landsskatteretten udtalt, at der efter Hovedcentrets opfattelse ikke entydigt kan udledes et krav om, at den kalkulerede avance, som selskabet har budgetteret med i forbindelse med opstart af byggeriet i henhold til momslovens § 28, stk. 3, jf. stk. 2, skal anvendes under hele byggeriet. Der er i stedet henvist til Momsvejledningen 2008-1, afsnit Q.1.4.3-Q.1.4.4.

Desuden synes Momsnævnets afgørelse 308/70 efter Hovedcentrets opfattelse at kunne tages til indtægt for, at der vil kunne ske en efterregulering i forbindelse med byggeriets færdiggørelse.

Det afgørende må efter Hovedcentrets opfattelse være, om selskabet kan dokumentere, at avancerne på 4,5 pct. og 5,5 pct. er udtryk for den avance, der i almindelighed indgår ved levering af varer og ydelser af den pågældende art. Dermed er ikke foretaget en vurdering af, om det fremlagte materiale i den konkrete sag er tilstrækkeligt til at dokumentere de pågældende avancer.

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

Ved byggeri for egen regning er momsgrundlaget af eget arbejdet og indkøbte materialer virksomhedens almindelige pris ved levering af de pågældende varer og ydelser. Findes der ikke en sådan almindelig salgspris, er momsgrundlaget en kalkuleret salgspris, der skal omfatte samtlige de omkostninger og den avance, der i almindelighed indgår ved levering af varer og ydelser af den pågældende art, jf. momslovens § 28, stk. 3, jf. stk. 2, 1. og 2. punktum.

En afgiftspligtig, der ønsker afgiftstilsvaret ændret, skal senest 3 år efter angivelsesfristens udløb fremlægge oplysninger af faktisk eller retlig karakter, der kan begrunde ændringen. Dette fremgår af skatteforvaltningslovens § 31, stk. 2, 1. punktum.

Landsskatteretten har ved behandlingen af sagen lagt til grund, at told- og skatteregionens afgørelse består i en generel afvisning af selskabets mulighed for at anmode om ændring af en allerede fastlagt avanceprocent, som løbende har været anvendt ved beregning af momstilsvaret under byggeperioden.

Idet retten finder, at mulighederne for at ændre en allerede anvendt avanceprocent og dermed et angivet momstilsvær er reguleret i skatteforvaltningslovens § 31, stk. 2, 1. punktum, har selskabet mulighed for at anmode om ændring af momstilsvaret inden for den i bestemmelsen nævnte frist ved fremlæggelse af oplysninger af faktisk eller retlig karakter, der kan begrunde ændringen.

Den påklagede afgørelse ændres således på dette punkt.

3. Leverancer fra underleverandører

Sagens oplysninger

Ved opførelsen af byggeri for egen regning har selskabet indkøbt vinduer og betonelementer tilpasset til byggeriet. Installationen af disse indkøb er foretaget af selskabet.

Told- og skatteregionens afgørelse

Told- og skatteregionen har truffet afgørelse om, at der skal beregnes avance ved anvendelse af vinduer og betonelementer indkøbt fra tredjemand, jf. momslovens § 6, stk. 2, jf. stk. 1.

Efter momslovens § 6, stk. 2, sidestilles det arbejde, der udføres, og de materialer, der anvendes til dette arbejde, med levering mod vederlag.

Der er tale om køb af materialer og ikke køb af underleverandørydelser. Det kendetegnende for underentreprenørydelser er, at der er tale om fremmede materialer, der installeres af fremmed arbejdskraft. Dette indebærer, at materialer, der indkøbes fra tredjemand og installeres af denne, kan betragtes som underentreprenørydelser. I den forelagte sag, er det selskabet selv, der installerer de pågældende materialer.

Det forhold, at der er tale om indkøb, der udelukkende kan anvendes i det pågældende byggeri, og som er fremstillet på bestilling, ændrer ikke på varens karakter.

Der skal beregnes avance af underleverandørleverancer efter momslovens § 6, stk. 2. Der er ved told- og skatteregionens talmæssige opgørelse benyttet en avanceprocent på henholdsvis 5 pct. og 7 pct., der svarer til selskabets avanceprocent på andre materialer, der er benyttet ved byggeri for egen regning på projektet.

I forbindelse med sagens behandling ved Landsskatteretten er det desuden gjort gældende, at det forhold, at betonelementer og vinduer fremstilles »efter mål«, ikke ændrer varens karakter fra at være et materialeindkøb til at blive en underleverandørydelse.

Selskabet har desuden ved alle andre indkøb af f.eks. vinduer, betonelementer og belægningssted behandlet indkøbene som almindeligt materialeindkøb, hvorfor der er tillagt den kalkulerede avance i forbindelse med beregningen af byggemomsen.

Underentreprenørydelser skal nødvendigvis defineres som en ydelse, hvor der både er tale om et køb af materialer sat en installation, hvor begge dele leveres af tredjemand som en samlet ydelse. Der er ikke tale om en snæver definition, idet der ikke indgår nogen form for installation i forbindelse med materialeindkøbet, der i øvrigt er det eneste, som selskabet momsmæssigt set har betragtet som en underleverandørydelse.

Klagerens påstand og argumenter

Selskabets repræsentant har nedlagt påstand om, at underleverancer i form af færdige bygningslementer skal anses for underentrepriser og ikke for materialeindkøb.

Der er tale om indkøb, hvor underleverandører fremstiller unikke betonelementer m.v. på bestilling med henblik på anvendelse i det pågældende byggeri. Arbejdet foregår ikke på samme måde som ved traditionelt murstensbyggeri på byggepladsen, men arbejdet udføres »efter mål«. Installationen af betonelementerne udføres af selskabets egne ansatte.

Som det fremgår af den påklagede afgørelse, er underentreprenørydelser kendetegnet ved, at der er tale om fremmed materiale, der indkøbes hos tredjemand og installeres på byggepladsen af underentreprenøren. Denne definition er imidlertid for snæver i forhold til udviklingen i byggebranchen. Underentreprenørydelser omfatter også fremstilling af blandt andet betonelementer »efter mål« og på bestilling til et bestemt byggeri. Et sådan indkøb adskiller sig alene fra andre underentrepriser ved, at monteringen ikke foretages af underleverandøren, men af selskabets egne ansatte.

Til told- og skatteregionens bemærkninger i forbindelse med sagens behandling ved Landsskatteretten har selskabets repræsentant supplerende anført, at der ikke er tale om materialer, men om præfabrikerede

bygningsdele, hvor hver komponent kun kan benyttes i den pågældende bygning på et specifikt sted. Ud over de præfabrikerede bygningsdele indeholder leverancen også projektering af de præfabrikerede bygningsdele, styring af logistikken og opstartsmøder med instruktion i montering af de præfabrikerede bygningsdele.

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

Der betales moms af momspligtige personer, som for egen regning på egen, lejet eller lejers grund opfører bygninger til salg eller udlejning, hvis den pågældende eller dennes ansatte udfører arbejde ved projekteringen eller opførelsen. Dette fremgår af momslovens § 6, stk. 1.

For byggeri m.v., hvoraf der skal betales moms efter stk. 1, sidestilles det arbejde, der udføres, og de materialer, der anvendes til dette arbejde, med levering mod vederlag. Dette fremgår af momslovens § 6, stk. 2.

Ved levering af en vare forstås overdragelsen af retten til som ejer at råde over et materielt gode. Levering af en ydelse omfatter enhver anden levering. Dette fremgår af momslovens § 4, stk. 1, 2. og 3. punktum.

Idet Landsskatteretten finder, at selskabet ved leveringen af de omhandlede vinduer og betonelementer har fået overdraget retten til som ejer at råde over disse, er retten enig med told- og skatteregionen i, at der derved foreligger leveringer af varer, jf. momslovens § 4, stk. 1, 2. og 3. punktum. At de omhandlede vinduer og betonelementer er individuelt tilpassede eller særligt fremstillede til brug for selskabet, ændrer efter rettens opfattelse ikke derved.

Selskabet skal derfor svare moms af de omhandlede leverancer, jf. momslovens § 6, stk. 2, jf. stk. 1.

Den påklagede afgørelse stadfæstes således på dette punkt, hvilket er tiltrådt af SKAT Hovedcentret.