

Udskriftsdato: 22. december 2025

AFG nr 10331 af 23/06/2015 (Gældende)

Bindende svar - Moms på fast ejendom - købers momsfradragsret

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 15-1114649

Bindende svar - Moms på fast ejendom - købers momsfradragsret

Skatterådet bekræfter, at Spørger har fradragsret for moms ved anskaffelsen af en byggegrund, når bygningerne på grunden skal lejes ud med moms, inden bygningerne nedrives og der opføres nye bygninger, som i et vist omfang også skal lejes ud med moms.

Skatterådet kan ikke bekræfte, at spørger har fradragsret for moms ved anskaffelsen af byggegrunden, når bygningerne på grunden skal lejes ud uden moms, inden bygningerne nedrives og der opføres nye bygninger, som i et vist omfang skal lejes ud med moms. Når de momspligtige aktiviteter påbegyndes, kan Spørger regulere købsmomsen i henhold til momslovens regler om regulering for investeringsgoder.

Skatterådet bekræfter endvidere, at Spørger har fradragsret for moms af udgifter til nedrivning af bygningerne på byggegrunden. Da der er planlagt byggeri til udlejning både med og uden moms, er der tale om delvis fradragsret.

Skatterådet bekræfter endelig, at reguleringsperioden på 10 år for byggegrunden skal regnes fra overtagelsestidspunktet.

Skatterådsmøde 23. juni 2015 - SKM2015. 545. SR

Spørgsmål

1. Har Spørger fradrag for moms af købesummen på matr. X (forudsat svar på sælgers spørgsmål er, at der skal moms på købesummen) a) Hvis huslejen tillægges moms? b) Hvis huslejen ikke tillægges moms?
2. Har Spørger fradrag for moms af udgifter til fremtidig nedrivning af bygningerne på matr. X og efterfølgende oprensning af grunden a) Hvis huslejen tillægges moms? b) Hvis huslejen ikke tillægges moms?
3. Hvis svar på sælgers spørgsmål er, at der ikke skal moms på købesummen - kan Spørger da overtage reguleringsforpligtelsen på ejendommen (grund og bygning) a) Hvis huslejen tillægges moms? b) Hvis huslejen ikke tillægges moms?
4. Såfremt huslejen tillægges moms, og Spørger har overtaget reguleringsforpligtelsen på ejendommen, bortfalder en eventuel resterende reguleringsforpligtelse på bygningerne da ved nedrivning på senere tidspunkt?
5. Forudsat, at der er moms på købesummen, og der, jf. spm. 1, er fradrag herfor, skal Spørger da regne reguleringsperioden fra tidspunktet for overtagelsen, hvis huslejen tillægges moms?
6. Hvis der er moms på købesummen, og der, jf. spm. 1, er fradrag herfor, uanset huslejen ikke tillægges moms, skal Spørger da regne reguleringsperioden fra tidspunktet for ibrugtagning af fremtidigt byggeri?
7. Forudsat, at der er moms på købesummen, og der, jf. spm. 1, er fradrag herfor, vil en nedrivning af bygningerne på et senere tidspunkt da udløse pligt til indbetaling af momsreguleringsforpligtelse (relateret til moms af købesummen) a) Hvis huslejen tillægges moms? b) Hvis huslejen ikke tillægges moms?

Svar

- 1a. Ja b. Nej 2a. Ja, se dog begrundelsen b. Ja, se dog begrundelsen 3a. Bortfalder b. Bortfalder 4. Bortfalder 5. Ja, se dog begrundelsen 6. Nej, se dog begrundelsen 7a. Ja b. Nej, se dog begrundelsen

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger har erhvervet en ejendom og ønsker at afklare spørgsmålet om adgang til momsfradrag for en række omkostninger i forbindelse hermed. Da der har været usikkerhed om, hvorvidt sælger skulle opkræve moms på overdragelsen, og der derfor samtidig med denne anmodning om bindende svar er indsendt en anmodning om bindende svar fra sælger, er der i denne anmodning spurgt til fradrag for evt. moms af købesummen, selv om det er Spørgers opfattelse, at der ikke skal være moms på denne.

Den erhvervede ejendom skal lejes ud til sælger i en tidsbegrænset periode, og Spørger ønsker en afklaring af konsekvenserne for Spørgers momsfradragsret, hvis Spørger vælger at opkræve moms henholdsvis ikke at opkræve moms på huslejen.

Spørger er et nyetableret partnerskab, der har indgået aftale om erhvervelse af en ejendom tilhørende A A/S ("sælger"). Kopi af købsaftalen er fremsendt. På matriklen er opført flere bygninger.

Ejendommen anvendes i dag af sælger i dennes erhvervsvirksomhed. Sælger ønsker at afhænde ejendommen nu, men vil fortsat anvende bygningerne, hvorfor der indgås lejekontrakt med Spørger herom. Bygningerne på matriklen skal anvendes af sælger i en nærmere bestemt periode, dog således at sælger gradvis fraflytter bygningerne frem mod endelig fraflytning. Den aftalte fraflytningsplan er fremsendt.

På matriklen står en række bygninger. En del af disse bygninger er for nuværende indrettet med særlig indretning målrettet sælgers aktiviteter. Det er Spørgers plan at nedrive alle bygningerne på matriklen og udvikle området med opførelse af nye bygninger, som vil blive anvendt til kontor, butikker og beboelse, i takt med at sælger fraflytter bygningerne. Den del, sælger fraflytter pr. 1. januar 2017, vil således blive påbegyndt nedrevet snarest muligt efter fraflytningen, dvs. nedrivning vil ikke afvente fraflytning af det samlede område. Nedrivning af bygninger vil dog først blive påbegyndt når og hvis køber inden da opnår ændret plangrundlag for så vidt angår anvendelse /bebyggelsesprocent. Det er ikke på nuværende tidspunkt endeligt fastlagt, i hvilket omfang de nye bygninger vil blive anvendt til hvilket formål. Det forventes dog, at der opføres ca. A m², og heraf vil de ca. B m² blive udlejet til erhverv under en frivillig momsregistrering. De resterende C m² vil blive anvendt til lejligheder, enten til udlejning som hotellejligheder (dvs. momspligtige aktiviteter) eller til udlejningsboliger.

Spørgers vision for området, herunder den påtænkte udvikling af området, er beskrevet i bilag 23.1 til aftalen, som er fremsendt. Det fremgår af købsaftalens pkt. 23, at sælger forpligter sig til i en periode efter overtagelsesdagen at stille personale på seniorledelsesniveau til rådighed for i videst muligt omfang aktivt at arbejde for, at Spørger kan indgå aftaler med Kommunen vedrørende lokalplan mv., som er i overensstemmelse med bilag 23.1.

Det kan oplyses, at planforholdene på nuværende tidspunkt ikke giver mulighed for den påtænkte anvendelse af ejendommen. Spørger har indledt drøftelser med kommunen, men der er ikke opnået tilsagn om ændring af planforholdene. Der er fremsendt referat af de to afholdte møder med Kommunen. Der er heller ikke søgt om nedrivningstilladelse eller lignende. Spørger har ikke i købsaftalen taget forbehold for, at planforholdene ændres så den påtænkte anvendelse bliver mulig.

Det er dog såvel sælgers som Spørgers klare forventning, at samtlige bygninger på matriklen nedrives, og at ejendommen herefter udvikles med opførelse af nye bygninger.

Det kan oplyses, at denne anmodning om bindende svar er udarbejdet i samarbejde med sælger, og at der som nævnt samtidig hermed er indsendt anmodning om bindende svar fra sælger i forhold til spørgsmålet om, hvorvidt ejendommen kan sælges uden tillæg af moms.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørgsmål 1a

Skulle Skatterådet nå frem til, at der skal moms på købesummen, er det Spørgers opfattelse, at Spørger vil have adgang til momsfradrag herfor, såfremt ejendommen omfattes af en frivillig registrering for udlejning af fast ejendom i forbindelse med udlejningen til sælger.

Spørger vil ved at momsbelægge lejen anvende ejendommen fuldt ud til momspligtige formål på anskaffelsestidspunktet. Derved har Spørger i overensstemmelse med momslovens § 37 og § 39 fuldt fradrag for momsen af omkostninger til anskaffelse af ejendommen.

Det er derfor Spørgers opfattelse, at spørgsmål 1a skal besvares med "Ja".

Spørgsmål 1b

Det er som nævnt Spørgers opfattelse, at overdragelsen af ejendommen til Spørger vedrører en overdragelse af en eksisterende bygning med tilhørende grund.

Såfremt Skatterådet måtte være nået frem til, at der alligevel skal tillægges moms til købesummen ud fra en begrundelse om, at der er tale om en byggegrund, må Spørger antage, at dette er gjort ud fra en betragtning om, at der skal bortses fra den periode, hvor ejendommen skal udlejes til sælger, og alene ses på, at Spørger forventeligt efter denne periode vil nedrive ejendommen.

Det er Spørgers opfattelse, at såfremt Skatterådet har bortset fra den mellemliggende udlejning til sælger i spørgsmålet om vurdering af momspligt på købesummen, vil der også skulle bortses fra denne mellemliggende udlejning i spørgsmålet om momsfradrag for denne købesum. Det følger af princippet om momsens neutralitet, at man ikke kan betragte denne (momsfritagne) udlejningsaktivitet som en nullitet i forhold til bedømmelsen af den ene side af transaktionen (salget af ejendommen) for derefter at afskære fradragsretten for den dermed pålignede købsmoms med henvisning til samme udlejningsaktivitet.

Det følger også af EU-Domstolens dom i sag C-257/11, GVM, at købet af ejendommen under disse omstændigheder må anses for en forberedende handling til det senere projekt.

Dermed vil Spørgers fradragsret afhænge af den anvendelse, ejendommen vil have efter udlejningsaktivitetens afslutning. Det fremtidige projekt forventes at bestå af erhvervslejemål, der vil blive omfattet af en frivillig momsregistrering, samt boliger, som enten skal udlejes som hotellejligheder, hvilket er momspligtigt, eller udlejes til boligformål, hvilket er momsfritaget.

På basis af SKATs praksis i forbindelse med opførelse af boliger, hvor den fremtidige anvendelse ikke er fastlagt, men muligvis kan blive et momspligtigt salg, er det vores opfattelse, at i dette tilfælde, hvor størstedelen af bygningerne vil blive anvendt til momspligtige formål og resten muligvis til momspligtige formål, vil Spørger have fuld fradragsret for udvikling af projektet frem til en eventuel momsfritaget udlejning påbegyndes, hvorefter Spørger vil være forpligtet til at foretage løbende regulering for den del af ejendommen, der udlejes momsfrit, så længe denne udlejning fortsætter.

Det er således Spørgers opfattelse, at spørgsmål 1b skal besvares med "Ja".

Spørgsmål 2a

Da ejendommen udlejes med moms til sælger, må den anses for at blive anvendt til fuldt ud momspligtige formål. Det er derfor Spørgers opfattelse, at der vil være adgang til fuldt momsfradrag for omkostninger til nedrivning af bygninger. Omkostningerne anses for at kunne henføres til afvikling af den momspligtige aktivitet, og dermed vil der være fuldt fradrag for omkostningerne i henhold til momslovens § 37 og § 39.

Dette støttes specifikt i forhold til nedrivning af teksten i Momsvejledningen 2012-2, afsnit J. 1.1.11, hvoraf det fremgår, at "moms af udgiften til nedrivning af bygninger (kan) fradrages som købsmoms i tilfælde, hvor der ville have været fradragsret for omkostningerne til drift og vedligeholdelse".

Momsvejledningen 2012-2 (sidste egentlige momsvejledning), J. 1.1.11:

"På den anden side kan moms af udgiften til nedrivning af bygninger fradrages som købsmoms i tilfælde, hvor der ville have været fradragsret for omkostningerne til drift og vedligeholdelse. Dette gælder, selv om det frigjorte areal skal sælges, anvendes til boligbyggeri eller andet formål, hvor der ikke er fradragsret."

Det bekræftes af Landsskatteretten i en utrykt kendelse fra 16/3 2006, j.nr. 2-6-1666-0424, hvor der gives fradrag for nedrivning af en ejendom, der tidligere har været anvendt i virksomhedens momspligtige aktiviteter, netop med henvisning til, at omkostningen til nedrivning må anses at vedrøre den hidtidige anvendelse af ejendommen til momspligtige aktiviteter.

Sagen vedrørte et selskab, der havde drevet momspligtig udlejningsaktivitet fra en række ejendomme. En af disse havde stået tom siden sidste lejer var fraflyttet. I forbindelse med et salg af den grund, hvor bygningen stod, blev der indgået aftale om, at sælger skulle nedrive bygningen. SKAT afviste momsfradrag for nedrivningsomkostningerne med henvisning til, at der var tale om omkostninger, der var forbundet med den (på det tidspunkt) momsfritagne transaktion, der bestod i salg af en (nu ryddet) byggegrund.

Landsskatteretten fastslog, at nedrivningen måtte anses for at være relateret til virksomhedens hidtidige anvendelse af ejendommen, og at der derfor var fuld fradragsret for momsen af nedrivningsomkostningerne.

Mere generelt fastslår EU-Domstolens afgørelser i sag C-32/03, I/S Fini H, og C-408/98, Abbey National plc, at virksomheder, der har udøvet momspligtige aktiviteter, har fradragsret for omkostninger til afvikling af disse aktiviteter svarende til den generelle fradragsret de har haft for driften af aktiviteterne.

Det er derfor Spørgers opfattelse, at spørgsmål 2a skal besvares med "Ja".

Spørgsmål 2b

I det omfang, Skatterådet måtte have svaret sælger, at der er moms på købesummen, er det Spørgers opfattelse, at dette er sket ud fra en tilsidesættelse af den mellemliggende udlejning. Dermed er det Spørgers opfattelse, at spørgsmålet om fradrag for nedrivning og oprensning - i lighed med spørgsmål 1a - skal afgøres på baggrund af Spørgers fremtidige anvendelse af ejendommen.

Dermed kan aktiviteten (udlejningen) i modsætning til spørgsmål 2a ikke lægges til grund ved vurderingen af omkostningens anvendelse, og dermed kan omkostningen i momsmæssig henseende alene henføres til den fremtidige anvendelse, jf. i denne henseende også EU-Domstolens dom i sag C-257/11, GVM.

På baggrund af den forventede fremtidige anvendelse, når projektet er færdigudviklet, er det Spørgers opfattelse, at der i dette tilfælde er fuld fradragsret, jf. spm. 1b, frem til en eventuel udlejning af boliger uden moms påbegyndes.

Såfremt SKAT har svaret, at der ikke skal moms på overdragelsen af ejendommen, og udlejningen sker uden moms, er det Spørgers opfattelse, at der ikke er adgang til fradragsret for udgifter til nedrivning og oprensning, se begrundelse herfor under spørgsmål 2a.

Spørgers forslag til svar afhænger således af Skatterådets bindende svar til sælger.

Spørgsmål 3a

Det er en betingelse for muligheden for overdragelse reguleringsforpligtelsen, at der er tale om en overdragelse uden moms, jf. momslovens § 43, stk. 3, nr. 4. Spørgsmålet er derfor kun relevant i forbindelse med momsfri overdragelse.

Såfremt Spørger lader hele lejemålet omfatte af en frivillig registrering og opkræver moms på huslejen, anvendes ejendommen til 100 procent momspligtige formål. Dermed har Spørger adgang til at overtage den reguleringsforpligtelse, sælger ellers ville skulle indbetale til SKAT. (og samtidig adgang til at foretage kompenserende momsregulering løbende for spændet mellem sælgers fradragsprocent og 100 procent.)

Det er derfor Spørgers opfattelse, at spørgsmål 3a skal besvares med "Ja".

Spørgsmål 3b

Eftersom der kun kan ske overdragelse af reguleringsforpligtelsen i forbindelse med momsfri overdragelser, forudsættes det her, at Skatterådet har bekræftet, at der ikke skal moms på købesummen. I så tilfælde må vurderingen af, om der skal ske overdragelse, foretages på baggrund af Spørgers anvendelse efter købet.

I dette tilfælde omfattes lejemålet ikke af en frivillig registrering, og Spørger har derfor ikke en generel fradragsret for omkostningerne. Spørgers fradragsprocent er derfor på overdragelsestidspunktet 0, og dermed er det ikke muligt at overtage reguleringsforpligtelsen.

Det er derfor Spørgers opfattelse, at spørgsmål 3b skal besvares med "Nej".

Spørgsmål 4.

I det omfang, Spørger har overtaget reguleringsforpligtelsen på ejendommen, jf. ovenfor, er dette sket ud fra en betragtning om, at Spørger har fradragsret herfor.

Reguleringsforpligtelsen bliver aktuel i det øjeblik, hvor ejeren af investeringsgodet ændrer anvendelsen af ejendommen således, at han har ret til større eller mindre fradrag end der er taget på anskaffelsestidspunktet. Ifølge praksis skal nedrivning af en bygning ikke anses for ændring af anvendelsen af bygningen, da bygningen efter nedrivningen netop ikke kan anvendes, jf. den tidligere momsvejledning 2011-1 og ældre, afsnit J. 4.1.3.1, hvor det fremgår, at en virksomheds bygninger efter nedrivning ikke anses for at være overgået til anden anvendelse med reguleringspligt til følge.

Momsvejledningen 2011-1, J. 4.1.3.1:

"Derimod anses en virksomheds bygninger efter nedrivning ikke at være overgået til anden anvendelse med reguleringspligt til følge. Det samme gælder, selv om nedrivningen er sket for at sælge det grundstykke, som ejendommen lå på. Hvis virksomhedens bygninger sælges til en køber, der eventuelt vil rive disse ned, anses bygningerne ved salget for at være overgået til en anvendelse, hvor købsmomsen ikke er fradragsberettiget, jf. § 43, stk. 3, nr. 4, og J. 4.1.3.4."

Teksten er fjernet fra efterfølgende vejledninger, formentlig som følge af afgørelsen i SKM2011. 281. SR, hvor andet led af afsnittet blev underkendt. Dette ændrer ikke ved, at praksis - som også anerkendt i SKM2011. 281. SR - er, at der ikke skal ske regulering, og en eventuel resterende reguleringsforpligtelse bortfalder ved nedrivning.

Det er derfor Spørgers opfattelse, at spørgsmål 4 skal besvares med "Ja".

Spørgsmål 5.

Reguleringsperioden for fast ejendom, der er beregnet til udlejning, regnes fra tidspunktet for ibrugtagning, hvilket er det tidspunkt, hvor første udlejning finder sted. Dette fremgår af bemærkningerne til lov nr. 375 af 18. maj 1994 (momsloven) (L124 1993-94).

I det omfang, der måtte være moms på købesummen, og Spørger har fradrag herfor på baggrund af den momspligtige udlejning til sælger, vil dette fradrag relatere sig til den momspligtige udlejning, og reguleringsperioden vil derfor anses for påbegyndt ved overtagelsen, da ejendommen er udlejet fra overtagelsesdatoen.

Det er således Spørgers opfattelse, at spørgsmål 5 skal besvares med "Ja".

Spørgsmål 6

Såfremt der er moms på købesummen, og Spørger har fradrag herfor, uanset om der er moms på huslejen til sælger, vil dette være ud fra en betragtning om, at der skal bortses fra den mellemliggende lejeperiode. Dermed vil fradraget været baseret på den fremtidige anvendelse af ejendommen, det vil sige fradragsforholdene for det fremtidige projekt.

For at bevare symmetrien og dermed neutraliteten i den momsmæssige behandling af købesummen må man i denne situation anse ejendommen som anskaffet med henblik på den fremtidige udlejning og evt. momspligtigt salg. I denne situation er det Spørgers opfattelse, at reguleringsperioden først indtræder ved ibrugtagningen af de bygninger, der senere forventes opført på grunden.

Det er derfor Spørgers opfattelse, at spørgsmål 6 skal besvares med "Ja".

Spørgsmål 7a

I det omfang der er moms på købesummen, og Spørger har fradrag herfor på baggrund af den momspligtige udlejning til sælger, er det Spørgers opfattelse, at en eventuel resterende reguleringsforpligtelse, der kan henføres til bygningerne, vil bortfalde ved nedrivning af bygningerne, da nedrivningen ikke er udtryk for en ændret anvendelse af bygningerne, jf. det under spørgsmål 4 anførte.

Det er derfor Spørgers opfattelse, at spørgsmål 7a skal besvares med "Nej".

Spørgsmål 7b

Såfremt Skatterådet har fundet, at der skal moms på købesummen, må dette være sket ud fra en argumentation om, at der ikke er tale om en eksisterende bygning med tilhørende grund, men derimod en byggegrund. Dermed kan man ikke momsmæssigt anse nogen del af købesummen for at relatere til bygningerne (da der bortses fra disses eksistens i forbindelse med transaktionen). På denne baggrund vil der ikke hvile en reguleringsforpligtelse på bygningerne, jf. også EU-Domstolens afgørelse i sag C-257/11, GVM.

Eftersom der således ikke eksisterer en reguleringsforpligtelse, kan nedrivning af bygningerne ikke udløse en pligt til indbetaling af en reguleringsforpligtelse.

Det er derfor Spørgers opfattelse, at spørgsmål 7b skal besvares med "Nej".

SKATs indstilling og begrundelse

Lovgrundlag

Momsloven § 3, stk. 1

Afgiftspligtige personer er juridiske eller fysiske personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed.

Momsloven § 4

Der betales afgift af varer og ydelser, der leveres mod vederlag her i landet. Ved levering af en vare forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode. Levering af en ydelse omfatter enhver anden levering. (---)

Momsloven § 13, nr. 8, 1. pkt. og nr. 9

Følgende varer og ydelser er fritaget for afgift: (---)

8) Udlejning og bortforpagtning af fast ejendom, herunder levering af gas, vand, elektricitet og varme som led i udlejningen eller bortforpagtningen.

Momsloven § 37, stk. 1 og 4

Stk. 1. Virksomheder registreret efter §§ 47, 49, 51 eller 51 a kan ved opgørelsen af afgiftstilsvaret som indgående afgift, jf. § 56, stk. 3, fradrage afgiften efter denne lov for virksomhedens indkøb m.v. af varer og ydelser, der udelukkende anvendes til brug for virksomhedens leverancer, som ikke er fritaget for afgift efter § 13, herunder leverancer udført i udlandet, jf. dog stk. 6.

Stk. 4. Såfremt indkøb af varer foretaget til blandet momspligtig og momsfrit formål og derfor med opnåelse af delvis fradragsret efter § 38, stk. 1, efter købet udelukkende anvendes til momspligtigt formål, kan det oprindeligt foretagne fra-drag reguleres til fuld fradragsret. Skatteministeren fastsætter de nærmere regler for reguleringen.

Momslovens § 38, stk. 1

For varer og ydelser, som en virksomhed registreret efter §§ 47, 49, 51 eller 51 a anvender både til fradragsberettigede formål efter § 37 og til andre formål i virksomheden, kan der foretages fradrag for den del af afgiften, der forholdsmæssigt svarer til omsætningen i den registreringspligtige del af virksomheden.

Momslovens § 39

Afgift vedrørende opførelse af bygninger, herunder tilbygninger, som foruden lokaler for den registrerede virksomhed omfatter andre lokaler, kan fradrages med den del af den samlede afgift på bygningen, som byggeomkostningerne for virksomhedens lokaler skønnes at udgøre i forhold til de samlede byggeomkostninger.

Stk.2. Til virksomhedens lokaler efter stk. 1 medregnes ikke

1. lokaler, der anvendes som bolig for virksomhedens indehaver eller personale, uanset om lokalerne tillige anvendes i den pågældendes erhverv,
2. lokaler, der anvendes til udlejning, medmindre udlejningen er omfattet af en frivillig registrering efter § 51, stk. 1.

Stk.3. Afgift vedrørende ombygnings-, reparations- og vedligeholdelsesarbejder på de i stk. 1 omhandlede bygninger kan fradrages, i det omfang afgiften direkte vedrører virksomhedens lokaler. Det er en betingelse, at leverandøren i sin faktura har foretaget en opdeling af prisen for det udførte arbejde.

Stk.4. Afgift vedrørende ombygnings-, reparations- og vedligeholdelsesarbejder, som ikke direkte kan henføres til bygningens enkelte lokaler, kan fradrages efter forholdet mellem etagearealet af virksomhedens lokaler og bygningens samlede etageareal.

Stk.5. Afgift vedrørende anlæg, reparation og vedligeholdelse og lign. af anden fast ejendom end bygninger kan fradrages med en andel, som opgøres efter reglerne i § 38, stk. 1 eller 2, jf. dog § 40, stk. 1.

Momslovens § 43

"For investeringsgoder skal der ske regulering af den fradragsberettigede afgift, hvis der sker ændringer i anvendelsen efter anskaffelsen af godet.

Stk.2. Som investeringsgode efter stk. 1 betragtes

1. ...
2. fast ejendom, herunder til- og ombygning,
3. reparation og vedligeholdelse af fast ejendom til et samlet beløb af mere end 100.000 kr. årligt og
4. ...

Stk.3. Virksomheder registreret efter §§ 47, 49, 51 eller 51 a skal foretage regulering i følgende tilfælde:

1. Når anvendelsen af et investeringsgode, der ved anskaffelsen har givet virksomheden ret til fuld eller delvis fradragsret, ændres således, at virksomheden har ret til et mindre fradrag.
2. Når anvendelsen af et investeringsgode, der ved anskaffelsen ikke har givet virksomheden ret til fradrag eller har givet ret til delvis fradragsret, ændres således, at virksomheden har ret til et højere fradrag.
3. Når et investeringsgode, for hvilket der ikke ved anskaffelsen mv. er opnået fuld fradragsret, sælges af virksomheden, jf. dog nr. 4. Salget sidestilles med investeringsgodets overgang til fuld fradragsberettiget anvendelse. Reguleringsbeløbet kan ikke overstige 25 pct. af salgssummen ekskl. afgiften efter denne lov.
4. Ved levering af fast ejendom, som er fritaget for afgift efter § 13, stk. 1, nr. 9. Leveringen sidestilles med den faste ejendoms overgang til ikke fradragsberettiget anvendelse. Regulering kan dog undlades, i det omfang køberen overtager reguleringsforpligtelsen.
5. ...

Stk.4. Skatteministeren kan fastsætte nærmere regler for gennemførelsen af regulering efter stk. 3."

Momslovens § 44

For driftsmidler og ydelser foretages der regulering for ændringer, som indtræder inden for de første 5 regnskabsår efter anskaffelsen inkl. det regnskabsår, hvori driftsmidlet eller ydelsen er anskaffet. 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.

Stk.2. Regulering i de enkelte regnskabsår foretages for driftsmidler og ydelser og for reparation og vedligeholdelse af fast ejendom med en femtedel og for fast ejendom med en tiendedel af det afgiftsbeløb, som er betalt i forbindelse med anskaffelsen eller ibrugtagningen af det pågældende investeringsgode. Reguleringen foretages på grundlag af de ændringer i fradragsretten, som finder sted inden for det enkelte regnskabsår i forhold til fradragsretten i det regnskabsår, hvor det pågældende investeringsgode er anskaffet eller taget i brug. Ved regulering i tilfælde af afmeldelse fra registrering eller ved salg eller overdragelse foretages regulering dog for den resterende del af reguleringsperioden.

Stk.3. Der foretages ikke regulering, såfremt udsvinget i fradragsprocenten er mindre end 10 i forhold til fradragsprocenten på anskaffelses- eller ibrugtagningstidspunktet.

Momslovens § 51

Told- og skatteforvaltningen kan give tilladelse til frivillig registrering af erhvervsmæssig udlejning, herunder bortforpagtning, af fast ejendom eller dele heraf. Kun lokaler, der udlejes eller forsøges udlejet, omfattes af den frivillige registrering. Den frivillige registrering kan ikke omfatte udlejning til boligformål. Der kan tilsvarende gives tilladelse til frivillig registrering af køb og til- og ombygning af fast ejendom, som er fritaget for afgift, jf. § 13, stk. 1, nr. 9, med henblik på salg til en registreret virksomhed.

Stk.2. Frivillig registrering af udlejning af fast ejendom skal omfatte en periode på mindst 2 kalenderår. Foretages registrering, inden et byggeri afsluttes, regnes 2-års-perioden fra tidspunktet for første udlejnings påbegyndelse.

Stk.3. Skatteministeren kan fastsætte nærmere regler for meddelelse af tilladelse til frivillig registrering efter stk. 1.

Momsbekendtgørelsen (bekendtgørelse nr. 814 af 24. juni 2013 med efterfølgende ændringer) § 19

Ved salg af fast ejendom og overdragelse af investeringsgoder efter momslovens § 43, stk. 3, nr. 4 og 5, kan en køber, der har mindst samme fradragsret for investeringsgodet, som sælger havde på tidspunktet for godets anskaffelse eller frem-stilling, overtage hele reguleringsforpligtelsen for den resterende del af reguleringsperioden. Er købers fradragsret mindre end sælgers, kan køber overtage den del af sælgers reguleringsforpligtelse, der svarer til købers fradragsret for investeringsgodet. Den resterende del af reguleringsforpligtelsen skal da efterreguleres af sælger.

Stk.2. Det er en betingelse for hel eller delvis overdragelse af sælgers reguleringsforpligtelse, at køber erklærer sig indforstået med at overtage reguleringsforpligtelsen for afgiftsbeløbet for den resterende del af reguleringsperioden. Erklæringen afgives på en blanket udarbejdet af SKAT eller elektronisk på Virk.dk i Erhvervsstyrelsens virksomhedsregistreringssystem. Sælger skal kun underrette SKAT om købers overtagelse af reguleringsforpligtelsen, hvis papir-blanketten anvendes.

Momsbekendtgørelsens § 54

"Er der givet tilladelse til frivillig registrering for udlejning af fast ejendom, kan udlejeren til den indgående afgift medregne afgiften af indkøb, der vedrører op-førelse, ombygning, modernisering, reparation, vedligeholdelse, drift og administration af den faste ejendom efter lovens almindelige regler.

Stk.2. Ved påbegyndelsen af et byggeri, der er bestemt til udlejning, er det en betingelse for at kunne anvende fradragsretten under opførelsen m.v., at SKAT godkender en af udlejeren (bygherren) afgivet erklæring om, i hvilket omfang ejendommens lejemål forventes omfattet af registreringen.

Stk.3. Senest 6 måneder efter, at byggeriet er klar til ibrugtagning, skal der på grundlag af en redegørelse for byggeriets anvendelse foretages en eventuel berigtigelse af det afgiftsbeløb, som udlejeren har medregnet til den indgående afgift under opførelsen m.v. "

Momsbekendtgørelsens § 55

Ændres omfanget af den frivillige registrering, fordi lejemålet ikke længere udlejes eller forsøges udlejet til erhvervsmæssigt formål, skal der foretages regulering af indgående afgift efter reglerne i momslovens kapitel 9.

Stk.2. En frivilligt registreret udlejningsvirksomhed har pligt til at meddele SKAT de ændringer i omfanget af udlejningen, som medfører regulering af afgift.

Forarbejder

Bemærkninger til momslovens §§ 43-44 (lovforslag L124, 1993-94)

Bestemmelsen svarer til de gældende regler i bekendtgørelsens § 2, stk. 2, idet det dog præciseres, at reguleringsperioden for fast ejendom regnes fra ibrugtagningstidspunktet, når ejendommen er opført til udlejning. En virksomhed, der er frivilligt registreret for opførelse af fast ejendom med henblik på udlejning, anses først for at tage ejendommen i brug, når første udlejning finder sted.

Praksis

EU-Domstolens praksis

Sag C-257/11, GVM

GVM havde købt en grund med bygninger på. De betalte moms på overdragelsen. Samtidig overtog de en til sælger udstedt nedrivningstilladelse. De nedrev derefter bygningerne med henblik på udstykning af grunden i flere byggegrunde. GVM havde fratrukket den fulde moms på overdragelsen. De rumænske skattemyndigheder mente, at en del af overdragelsessummen (og dermed en del af momsen herpå) skulle henføres til bygningerne, og at der derfor blev udløst en momsreguleringsforpligtelse ved nedrivningen af bygningerne på grund af ændret anvendelse.

EU-Domstolen fandt, at det fra starten af var GVMs intention at nedrive bygningerne (hvilket bestyrkedes af, at man havde overtaget nedrivningstilladelsen). Dermed var der ikke tale om ændring af anvendelsen. Samtidig var der tale om forberedende handlinger til den senere momspligtige aktivitet, som udstykning og salg af byggegrunde udgjorde, og følgelig var der adgang til fradrag for det fulde momsbeløb, der var betalt for grund og bygninger.

Sag C-32/03, I/S Fini H

Sagen vedrørte en virksomhed, der havde lejet lokaler med henblik på at drive momspligtige aktiviteter herfra. Lejekontrakten var uopsigelig i en 10-årig periode. Midt i denne periode ophørte de momspligtige aktiviteter, men virksomheden var forpligtet til fortsat at betale den momspligtige husleje. SKAT fandt, at virksomheden fra det tidspunkt, hvor de momspligtige aktiviteter ophørte, ikke længere havde ret til fradrag for momsen på huslejen.

EU-Domstolen fastslog i sagen, at en person, der ophører med at drive forretningsmæssig virksomhed, men som fortsat betaler leje og omkostninger vedrørende det lokale, der har været anvendt til denne virksomhed, fordi lejekontrakten indeholder en uopsigeligheidsklausul, kan anses for en afgiftspligtig person og derfor kan fradrage moms vedrørende de således erlagte beløb, for så vidt som der er en direkte og umiddelbar forbindelse mellem denne betaling og den forretningsmæssige virksomhed, og det er godtgjort, at der ikke foreligger hensigt til svig eller misbrug.

Sag C-408/98, Abbey National plc

Sagen vedrørte et selskab, der havde overdraget en momspligtig udlejningsvirksomhed efter reglerne om momsfri virksomhedsoverdragelse. I den forbindelse havde man afholdt en række udgifter med moms, som man havde taget fradrag for. De engelske myndigheder afviste, at der var fradragsret for disse omkostninger, da de ikke var anvendt til momspligtige aktiviteter.

EU-Domstolen fastslog, at hvis der er tale om omkostninger i forbindelse med en virksomhedsoverdragelse af fuldt momspligtige aktiviteter, har sælger fuldt fradrag herfor, da det må anses for en omkostning relateret til de momspligtige aktiviteter før overdragelsen.

Praksis fra Skatterådet

SKM2011. 281. SR

Skatterådet bekræftede, at der ikke skulle indbetales momsreguleringsforpligtelse, når ejendommen ikke overgik til anden anvendelse, idet den solgtes ved ekspropriation. Skatterådet lagde vægt på, at det klart fremgik af aftalen, at ejendommen skulle nedrives, og der var dermed tale om salg af en byggegrund.

DJV 2015-1, D. A. 11 Fradrag

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at Spørger har fradrag for moms af købesummen på X (forudsat svar på sælgers spørgsmål er, at der skal moms på købesummen)

Hvis huslejen tillægges moms?

Hvis huslejen ikke tillægges moms?

Begrundelse

Spørger er efter det oplyste en afgiftspligtig person, som driver selvstændig økonomisk virksomhed, jf. momslovens § 3, stk. 1.

Spørger har købt ejendommen X med den hensigt at nedrive alle bygningerne og udvikle området med opførelse af nye bygninger.

Det forventes, at der opføres ca. A m², og at ca. B m² vil blive udlejet til erhverv under en frivillig momsregistrering. De resterende C m² vil blive anvendt til lejligheder, enten som momspligtige hotellejligheder eller til momsfrigitagne udlejningsboliger.

Det er endvidere oplyst, at de eksisterende bygninger i perioden fra overtagelsen og i en nærmere bestemt periode udlejes til sælger, dog således at sælger gradvist fraflytter bygningerne frem mod endelig fraflytning.

Det er SKATs opfattelse at Spørger har købt en byggegrund, og at sælger skal opkræve moms af byggegrunden.

Efter reglerne i momslovens § 56, stk. 1, skal momsregistrerede virksomheder for hver afgiftsperiode opgøre den udgående og den indgående afgift. Den indgående afgift i en afgiftsperiode er momsen på virksomhedens fradragsberettigede indkøb m.v. efter momslovens kapitel 9 i perioden, jf. momslovens § 56, stk. 3.

Efter reglerne i momslovens § 37, stk. 1, er der fuld fradragsret for moms af indkøb, der udelukkende vedrører virksomhedens momspligtige aktiviteter. Modsat er der ingen fradragsret for moms af udgifter, der udelukkende bruges til virksomhedens momsfrie aktiviteter, eksempelvis momsfri udlejning af fast ejendom.

Det er på den baggrund SKATs opfattelse, at fradragsretten afhænger af, hvad spørger anvender ejendommen til i den afgiftsperiode, hvor anskaffelsen sker.

Efter det oplyste, skal ejendommen straks fra anskaffelsen lejes ud til sælger.

Udlejning af fast ejendom er fritaget for moms, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 8.

SKAT kan dog give tilladelse til frivillig registrering af erhvervsmæssig udlejning af fast ejendom, jf. momslovens § 51. Den frivillige registrering kan ikke omfatte udlejning til boligformål.

Det er således SKATs opfattelse, at hvis ejendommen på anskaffelsestidspunktet er omfattet af en frivillig momsregistrering for udlejning af fast ejendom, jf. momslovens § 51, kan spørger fratække købsmomsen fuldt ud, jf. momslovens § 37, stk. 1.

Modsat er det SKATs opfattelse, at hvis ejendommen på anskaffelsestidspunktet ikke er omfattet af en frivillig momsregistrering, men udlejes uden moms, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, har spørger ikke fradragsret for moms af anskaffelsen.

Det bemærkes, at det er SKATs opfattelse, at ejendommen er et investeringsgode, jf. momslovens § 43, stk. 2, nr. 2.

Hvis der sker ændringer i anvendelsen af ejendommen efter anskaffelsen, skal der foretages regulering af den fratrukne moms

1. når anvendelsen af ejendommen, der ved anskaffelsen har givet ret til fuld fradragsret ændres således, at virksomheden har ret til et mindre fradrag, jf. momslovens § 43, stk. 3, nr. 1, dvs. at en del af det fratrukne momsbeløb skal tilbagebetales, og
2. når anvendelsen af ejendommen, der ved anskaffelsen ikke har givet ret til fradrag ændres således, at virksomheden har ret til et højere fradrag, jf. momslovens § 43, stk. 3, nr. 2, dvs. at en del af momsbeløbet nu kan fratrækkes.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 1a besvares med "ja" og at spørgsmål 1b besvares med "nej".

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at Spørger har fradrag for moms af udgifter til fremtidig nedrivning af bygningerne på X og efterfølgende oprensning af grunden

Hvis huslejen tillægges moms?

Hvis huslejen ikke tillægges moms?

Begrundelse

Det er SKATs opfattelse, at udgiften til nedrivning af bygningerne knytter sig til spørgers påtænkte anvendelse af ejendommen, og at fradragsretten derfor er uafhængig af, om der er moms på den tidsbegrænsede udlejning til sælger.

Det er en betingelse for at udøve fradragsret for moms af nedrivningsomkostningerne, at der er givet tilladelse til frivillig momsregistrering for udlejning af det påtænkte nybyggeri.

Ved påbegyndelsen af et byggeri, der er bestemt til udlejning, er det en betingelse for at kunne anvende fradragsretten under opførelsen m.v., at SKAT godkender en af bygherren afgivet erklæring om, i hvilket omfang ejendommens lejemål forventes omfattet af registreringen. Senest 6 måneder efter, at byggeriet er klar til ibrugtagning, skal der på grundlag af en redegørelse for byggeriets anvendelse foretages en

eventuel berigtigelse af det afgiftsbeløb, som virksomheden har medregnet til den indgående afgift under opførelsen m.v., jf. momsbekendtgørelsens § 54.

På baggrund af oplysningerne om, at en del af nybyggeriet på ejendommen skal udlejes til boligformål uden moms, er det SKATs opfattelse, at Spørger har delvis fradragsret for moms af nedrivningsomkostningerne, i samme omfang som SKAT har godkendt den af bygherren afgivne erklæring om, i hvilket omfang ejendommens lejemål forventes omfattet af registreringen.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 2a og 2b besvares med "ja, se dog begrundelsen".

Spørgsmål 3

Hvis svar på sælgers spørgsmål er, at der ikke skal moms på købesummen ønskes det bekræftet, at Spørger kan overtage reguleringsforpligtelsen på ejendommen (grund og bygninger)

Hvis huslejen tillægges moms?

Hvis huslejen ikke tillægges moms?

Begrundelse

Som det fremgår af begrundelsen til svar på spørgsmål 1 er det SKATs opfattelse, at sælger skal opkræve moms af byggegrunden.

Spørgsmålet bortfalder derfor.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 3a og 3b besvares med "bortfalder".

Spørgsmål 4

Såfremt huslejen tillægges moms, og spørger har overtaget reguleringsforpligtelsen på ejendommen, ønskes det bekræftet, at en eventuel resterende reguleringsforpligtelse på bygningerne bortfalder ved nedrivning på et senere tidspunkt?

Begrundelse

Som det fremgår af begrundelsen til svar på spørgsmål 1 er det SKATs opfattelse, at sælger skal opkræve moms af byggegrunden.

Der påhviler ikke sælger en reguleringsforpligtelse, når ejendommen sælges med moms, dvs. at der ikke er nogen reguleringsforpligtelse, som køber kan overtage.

Spørgsmålet bortfalder derfor.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 4 besvares med "bortfalder".

Spørgsmål 5

Forudsat, at der er moms på købesummen, og der, jf. spm. 1, er fradrag herfor, ønskes det bekræftet, at Spørger da skal regne reguleringsperioden fra tidspunktet for overtagelsen, hvis huslejen tillægges moms.

Begrundelse

Ifølge momslovens § 43, stk. 2, forstås der ved et investeringsgode bl.a. fast ejendom, herunder om- og tilbygning.

For fast ejendom foretages der regulering for de første 10 regnskabsår efter anskaffelsen eller ibrugtagningen inkl. det regnskabsår, i hvilket den faste ejendom er anskaffet eller taget i brug, jf. momslovens § 44, stk. 1.

Det er SKATs opfattelse, at Spørger har taget ejendommen i brug straks ved anskaffelsen, dvs. at anskaffelsestidspunkt og ibrugtagningstidspunkt er sammenfaldende, og at reguleringsperioden på 10 år skal regnes fra tidspunktet for overtagelsen.

Det er uden betydning, om huslejen tillægges moms eller ej, da der som nævnt under begrundelsen til svar på spørgsmål 1 skal foretages regulering, uanset om der ved anskaffelsen er opnået fuld fradragsret eller ingen fradragsret, jf. momslovens § 43, stk. 3, nr. 1 og 2.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 5 besvares med "ja, se dog begrundelsen".

Spørgsmål 6

Hvis der er moms på købesummen, og der, jf. spm. 1, er fradrag herfor, uanset huslejen ikke tillægges moms, ønskes det bekræftet, at Spørger da skal regne reguleringsperioden fra tidspunktet for ibrugtagning af fremtidigt byggeri.

Begrundelse

Som det fremgår af begrundelsen til svar på spørgsmål 5 er det SKATs opfattelse, at spørger har taget ejendommen i brug straks ved anskaffelsen, dvs. anskaffelsestidspunkt og ibrugtagningstidspunkt er sammenfaldende, og at reguleringsperioden på 10 år skal regnes fra tidspunktet for overtagelsen.

Det er uden betydning, om huslejen tillægges moms eller ej, og om der er opnået fradragsret ved anskaffelsen, da der som nævnt under begrundelsen til svar på spørgsmål 1 skal foretages regulering, uanset om der ved anskaffelsen er opnået fuld fradragsret eller ingen fradragsret, jf. momslovens § 43, stk. 3, nr. 1 og 2.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 6 besvares med "nej, se dog begrundelsen".

Spørgsmål 7

Forudsat, at der er moms på købesummen, og der jf. spm. 1, er fradrag herfor, ønskes det oplyst, om en nedrivning af bygningerne på et senere tidspunkt da vil udløse pligt til indbetaling af en momsreguleringsforpligtelse (relateret til momsen på købesummen)

1. Hvis huslejen tillægges moms?
2. Hvis huslejen ikke tillægges moms?

Begrundelse

Som det fremgår af begrundelsen til svar på spørgsmål 1 er det SKATs opfattelse, at Spørger har købt en byggegrund, og at sælger skal opkræve moms af byggegrunden, som Spørger har fuld fradragsret for, hvis huslejen tillægges moms.

Det er endvidere nævnt, at der skal foretages regulering af den fratrukne moms, hvis der sker ændringer i anvendelsen af ejendommen efter anskaffelsen, når anvendelsen af ejendommen, der ved anskaffelsen har givet ret til fuld fradragsret ændres således, at virksomheden har ret til et mindre fradrag, jf. momslovens § 43, stk. 3, nr. 1, dvs. at en del af den fratrukne moms skal tilbagebetales.

Som det fremgår af begrundelsen til svar på spørgsmål 4 og 5 er reguleringsperioden 10 år.

På baggrund af oplysningerne om, at en del af nybyggeriet på ejendommen skal udlejes til boligformål uden moms, er det SKATs opfattelse, at når nedrivningen af bygningerne påbegyndes, er der tale om en ændret anvendelse af ejendommen, der udløser pligt til at foretage regulering af den fratrukne moms af anskaffelsen, jf. momslovens § 43, stk. 3, nr. 1.

Som det fremgår af begrundelsen til svar på spørgsmål 1, er der ikke fradragsret for moms af anskaffelsen, hvis ejendommen på anskaffelsestidspunktet ikke er omfattet af en frivillig momsregistrering, men udlejes uden moms, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 8.

Når der ikke er opnået fradrag for moms af anskaffelsen på anskaffelsestidspunktet, er den ændrede anvendelse i forbindelse med nedrivningen af bygningerne ikke omfattet af reglerne i momslovens § 43, stk. 3, nr. 1, om pligt til at indbetale en del af den fratrukne moms.

Den ændrede anvendelse er i stedet omfattet af reglerne i momslovens § 43, stk. 3, nr. 2, der giver adgang til, at en del af momsen af anskaffelsen nu kan fratrækkes.

Indstilling

SKAT indstiller at spørgsmål 7a besvares med "ja" og at spørgsmål 7b besvares med "nej, se dog begrundelsen".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder SKATs indstilling og begrundelse.