

Udskriftsdato: lørdag den 13. juni 2026

AFG nr 9561 af 26/04/2016 (Gældende)

Bindende svar - Moms - Fast ejendom - Etablering af nye taglejligheder - Byggeret

Ministerium: Skatte- og Vækstministeriet

Journalnummer: 15-3158273

Bindende svar - Moms - Fast ejendom - Etablering af nye taglejligheder - Byggeret

Skatterådet kan ikke bekræfte, at Spørgers indretning af taglejligheder i det eksisterende fællesareal i tagetagen, kan betragtes som ombygning af fast ejendom.

Spørger har fra Ejerforeningen erhvervet retten til at etablere nye ejerlejligheder på ejendommens fælles tørreloft/pulterrum med henblik på salg. Skatterådet er af den opfattelse at etableringen skal anses som en nyopførelse af selvstændige ejerlejligheder oven på en eksisterende bygning. Salg af en ny bygning er momspligtig ifølge momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra a.

Skatterådsmøde 26. april 2016 - SKM2016. 226. SR

Spørgsmål

1. Skal Spørgers indretningen af taglejligheder i eksisterende fællesareal i tagetage betragtes som ombygning af fast ejendom?
2. Hvis svaret på spørgsmål 1 er ja, skal renovering af tagkonstruktionen da indgå ved beregningen af, om værdien af ombygningen overstiger 25 pct.?
3. Hvis svarene på spørgsmål 1 og 2 er ja, skal prisen for renovering af tagkonstruktionen da fordeles på hele ejendommens areal?

Svar

1. Nej
2. Bortfalder
3. Bortfalder

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger har fra en ejerforening erhvervet hele det foreningen tilhørende fællesareal (den erhvervede ejendom) i tagetagen på foreningens ejendom. Det er spørgers hensigt at ombygge tagetagen og indrette (antal) lejligheder med henblik på salg af disse. Disse lejligheder vil få adresse på 5. sal.

Tagetagen er p.t. udnyttet til en blanding af pulterrum, tørreloft samt eksisterende taglejligheder. De eksisterende tagboliger blev opført samtidigt med den oprindelige ejendom, og disse lejligheder indgår ikke i det fællesareal, der overtages.

I forbindelse med tagrenoveringen vil der, grundet skærpede krav til isolering, ske en ændring i tagkonstruktionen, og hældningen på taget ændres 2° - også for de eksisterende taglejligheder på 5. sal.

I forbindelse med forhandlingerne har det været overvejet at opføre en ny etage, således at der blev tilført en ekstra etage oven på den eksisterende bygning. Dette har dog ikke været muligt, da kommunen ikke har villet acceptere dette. Ejendommen er omfattet af en servitut, der bl.a. omfatter facadecensur, hvilket betyder, at der ikke må ændres i bygningens udvendige udseende uden kommunens godkendelse.

Ejendommen er endvidere vurderet til SAVE-værdi 3, dvs. høj bevaringsværdi. Det betyder, at kommunen er meget tilbageholdende med at give tilladelse til ændringer af bygningen, der kan betyde noget for det visuelle indtryk. (Der er fra kommunen bl.a. givet afslag på tilladelse til ændring af byggetilladelsen.)

Som det fremgår af byggetilladelsen, under afsnittet "Godkendelse af bebyggelsens omfang", har kommunen således godkendt det nuværende projekt, "da det med hensyn til placering, højde og etageantal i princippet er i overensstemmelse med Kommuneplanen". Der må ifølge tinglyst skøde, ikke tilføres ejendommen ekstra etager. De nye lejligheder tilføjes derfor i eksisterende tagetage. Spørger har derfor alene erhvervet tagetagen til etablering af taglejligheder i denne eksisterende etage, se bl.a. overdragelsesaftalen punkt 1.1, og 2.1.

Samtidig med købet af den erhvervede ejendom har spørger indgået en aftale med sælger om renovering af tagkonstruktionen på hele ejendommen, både de opgange, der overtages og de opgange, hvor de eksisterende lejligheder findes.

Renovering/udskiftning af tagkonstruktionen er et arbejde, som sælger har ønsket udført af hensyn til bygningens vedligeholdelse. Arbejdet udføres med sælger som bygherre. Sælger har samtidig valgt at sælge fællesarealet, der overtages, med henblik på at finansiere udskiftningen af tag og tagkonstruktion.

Følgende har været forelagt SKAT: Overdragelsesaftale, byggetilladelse, tinglyst skøde, entrepriseaftale vedr. renoveringsarbejder, afslag på ansøgning af ændring af byggetilladelse.

Overdragelsesaftale

Af overdragelsesaftalens pkt. 1, 2 og 3 fremgår bl.a., at Køber (Spørger) erhverver hele ejerforeningens fællesareal i tagetagen på over 1.500 m², Køber erhverver det pågældende areal med henblik på indretning af maksimalt (antal + 2) nye taglejligheder (ejerlejligheder) i loftrummet, og endelig at Køber gennemfører projektet med indretning og udstykning af taglejlighederne i eget navn.

Af overdragelsesaftalens pkt. 6 fremgår, at Sælger (ejerforeningen) henholdsvis medlemmerne af Sælger ikke har rettigheder over det pågældende fællesareal i tagetagen, som kan hindre udviklingen til nye beboelsesejerlejligheder.

Videre fremgår det af overdragelsesaftalens pkt. 8.3.1, at

"Handlen er fra Købers side betinget af, at Køber opnår byggetilladelse til etablering og udstykning af Ejendommen [ejerforeningens fællesareal i tagetagen] i selvstændige tagejerlejligheder, og at Køber i øvrigt kan opnå enhver anden relevant myndighedsgodkendelse til projektets gennemførelse."

Endelig fremgår det af overdragelsesaftalens pkt. 14, at overdragelsesaftalen fra Købers side er betinget af, at der samtidig mellem parterne indgås entrepriseaftale om udførelse af arbejder på hovedejendommen.

Byggetilladelse

Kommunen giver tilladelse til byggeriet og henviser i byggetilladelsen til, at der er søgt om tilladelse til at indrette (antal) nye beboelseslejligheder på over 2.000 m², herunder at hæve tagkonstruktionen med 40 cm og etablere mekanisk ventilation i samtlig af ejendommens lejemål.

Videre anføres det, at ejendommens bruttoetageareal vil øges med over 2.000 m² og at bebyggelsesprocenten vil øges med over 30.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørgers repræsentant henviser til momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra a) og momsbekendtgørelsens §54 og 55. Se under Lovgrundlag nedenfor.

Videre henviser repræsentanten til Den Juridiske Vejledning, afsnit D. A. 5.9.4.2 om 'Hvad forstås ved "til- og ombygningsarbejde i væsentligt omfang? "'. Se under Praksis nedenfor.

Endelig henviser repræsentanten til SKM2006. 668. LSR om fradragsret for udgifter til etablering af en ny etage på en ejendom, SKM2011. 131. SR om etablering af to ejerlejligheder i forbindelse med udskiftning af taget på en udlejningsejendom, og SKM2011. 864. SR om ombygning og videre opdeling i ejerlejligheder af allerede eksisterende ejerlejligheder. Se under Praksis nedenfor.

Spørgers bemærkninger til spørgsmål 1

Det er spørgers opfattelse, at spørgsmål 1, skal besvares med et 'ja'.

Det følger af momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, at levering af fast ejendom er momsfritaget. Fritagelsen omfatter dog ikke levering af en ny bygning eller en ny bygning med tilhørende jord.

Af momsbekendtgørelsen fremgår i § 55, at en bygning er ny, når der i væsentligt omfang er udført til- og ombygningsarbejde. Af praksis fremgår, at SKAT anser separat levering af en ny tilbygning for at udgøre levering af en ny bygning. Det er derfor afgørende at vurdere, om der er tale om en tilbygning eller en ombygning af en eksisterende bygning.

Det er repræsentantens opfattelse, at denne sag adskiller sig fra SKM2011. 131. SR, idet der i den foreliggende sag er tale om, at der allerede findes lejligheder på den etage, hvor de nye lejligheder skal indrettes. Disse lejligheder er anvendt som forbillede for de nye lejligheder. Det ombyggede areal har hidtil været anvendt delvist som tørreloft og delvist som loftsrum til de enkelte lejere.

Derudover tilføjer repræsentanten, at der netop ikke er tale om at tilføje en etage mere, da etagen hele tiden har eksisteret. Det står i modsætning til SKM2006. 668. LSR, hvor der decideret var tale om, at man byggede oven på det eksisterende tag og dermed fysisk etablerede en ny etage. Det er derfor repræsentantens holdning, at SKM2011. 131. SR er baseret på en overtolkning af SKM2006. 668. LSR, og under alle omstændigheder, at SKM2006. 668. LSR ikke kan bruges som grundlag for at statuere, at der er tale om tilbygning i den foreliggende sag.

Der er som oplyst tale om, at den eksisterende etage, som allerede indeholder lejligheder, ombygges, således at der etableres en række yderligere lejligheder. Det centrale her er, at der netop er tale om en eksisterende etage, som er fuldt ud kapabel til at rumme lejligheder, jf. at der allerede er lejligheder på etagen. Dermed kan der efter repræsentantens opfattelse ikke være tale om en tilbygning. Spørger har i forbindelse med byggeprocessen forsøgt at få tilladelse til netop at bygge en ekstra etage oven på bygningen, men har fået afslag herpå fra kommunen - der er dog aldrig søgt om formel byggetilladelse til en sådan tilbygning, da kommunen i dialogen med Spørger har givet udtryk for, at der ikke ville blive givet en sådan tilladelse.

Spørgers bemærkninger til spørgsmål 2

Det er spørgers opfattelse, at spørgsmål 2, skal besvares med et 'nej'.

Når en afgiftspligtig person sælger en ejendom, hvor der er foretaget til- eller ombygning, er dette salg momspligtigt, hvis til- eller ombygningen må anses for væsentlig. Kriteriet for, om der er tale om en væsentlig til- eller ombygning, er for ejerlejligheder, om værdien af ombygningen (eksklusive moms) overstiger 25 pct. af enten 1) lejlighedens værdi før ombygningen med tillæg af ombygningens værdi eller 2) salgssummen for lejligheden.

Spørger forestår i forbindelse med ombygningen af tagetagen en udskiftning af taget på bygningen, hvor lejlighederne indrettes. Dette sker imidlertid ikke for Spørgers regning, men som en entreprise for ejerforeningen, der har solgt tagetagen til Spørger. Denne udskiftning sker ikke af hensyn til indretningen af lejlighederne, men som led i nødvendig vedligeholdelse af ejendommen, da taget er udtjent.

Det er repræsentantens opfattelse, at udskiftningen af taget ikke skal medregnes ved opgørelsen af, om ombygningen overstiger 25 pct.-grænsen. Det skyldes, at udskiftningen ikke sker på grund af ombygningen af lejlighederne, og at det er ejerforeningen, der på vegne af den samlede ejendom lader taget udskifte. Spørger må derfor anses for at ombygge tagetagen i den stand, den modtages fra sælger, jf. også at salget til Spørger er betinget af, at en vis del af tagrenoveringen er gennemført.

Spørgers bemærkninger til spørgsmål 3

Det er spørgers opfattelse, at spørgsmål 3, skal besvares med et 'ja'.

Såfremt SKAT mod forventning måtte finde, at renoveringen af tagkonstruktionen skal indgå i opgørelsen af ombygningens værdi, må det afgøres, hvorvidt hele entreprisensummen skal medregnes i opgørelsen, eller entreprisensummen skal fordeles over alle ejerlejligheder i ejerforeningen.

Repræsentanten skal i denne sammenhæng henvise til, at praksis er, at udgifter til tagrenovering mv. skal fordeles på hele ejendommen. Dette fremgår bl.a. klart af SKM2006. 668. LSR. Dermed er det repræsentantens klare holdning, at værdien af renoveringen af tagkonstruktionen skal fordeles på hele ejendommens etagekvadratmeter.

Spørgers høringssvar

Spørgers repræsentant har anført følgende i sit høringssvar:

"Byggeret eller fast ejendom.

Vi skal grundlæggende bemærke, at SKAT konkluderer, at Spørgers køb af tagetagen ikke kan anses for at være et køb af en fast ejendom, men i stedet skal anses for at være køb af en byggeret. Begrundelsen herfor er, at tørreløftet/pulterrummet ikke er anvendt og ikke kan anvendes til beboelse i den nuværende tilstand.

Om end det ikke er denne transaktion, der spørges til, har denne kvalifikation betydning for svaret på de stillede spørgsmål. Vi anfægter således SKATs synspunkt om, at Spørger ikke i momsretlig forstand har erhvervet tørreløftet/pulterrummet.

I momsretten sondres der mellem levering af varer og levering af ydelser. Det følger af momslovens § 4, stk. 1, 2. punktum, at "Ved levering af en vare forstås overdragelsen af retten til som ejer at råde over et materielt gode". Af § 4 stk. 1, 3. punktum, følger, at "Levering af ydelser omfatter en hver anden levering". Tilsvarende formuleringer anvendes i momssystemdirektivet i hhv. artikel 14, stk. 1 og artikel 24, stk. 1.

Ved levering af fast ejendom overdrages retten til at råde over et materielt gode. Ved levering af fast ejendom leveres der således en vare i momsretlig forstand. Selvstændig levering af rettigheder, der ikke er knyttet til et gode/en vare, anses som levering af en ydelse.

I momssystemdirektivets afsnit IV, kap. 1, "Levering af varer" er der givet medlemsstaterne mulighed for at omkvalificere visse typer af levering af ydelser som levering af varer. Det gælder f.eks. levering af visse byggearbejder (artikel 14, stk. 3). I modsætning hertil findes der i direktivet ingen bestemmelser, der giver medlemsstaterne ret eller mulighed for at omkvalificere levering af en vare til levering af

en ydelse. Hvorvidt byggeretten efter praksis om blandede leverancer kan anses som en selvstændig hovedydelse i forhold til hovedleverancen af "varen" (den faste ejendom/tørreloftet), er ikke relevant i forhold til de stillede spørgsmål.

Uagtet, om det eksisterende tørreloft/pulterrum anvendes/kan anvendes til beboelse eller ej, er tørreloftet/pulterrummet utvivlsomt i momsretlig forstand fast ejendom, og arealet må ligeledes i momsretlig forstand utvivlsomt anses for "en del af en bygning". Ifølge momsbekendtgørelsens § 54 forstås ved begrebet bygning "grundfaste konstruktioner, som er færdiggjorte til det formål, de er bestemt til. Levering af dele af en sådan bygning anses ligeledes for at være levering af en bygning". På det tidspunkt, hvor købet af tagetagen sker, er denne "færdiggjort til det formål", den er bestemt til.

Vi skal i den forbindelse også henvise til artikel 13b i Rådets gennemførelsesforordning nr. 282/2011, som indsat ved Rådets gennemførelsesforordning nr. 1042/2013. Heraf fremgår, at "I forbindelse med anvendelsen af direktiv 2006/112/EF anses følgende for at være "fast ejendom": ... b) enhver bygning eller et hvert bygningsværk, der er fastgjort til eller i jorden, over eller under havoverfladen, og som ikke let kan demonteres eller flyttes". Bestemmelsen træder først formelt i kraft 1 januar 2017, men bør i forbindelse med fortolkning af de danske regler indgå i overvejelserne allerede nu i det omfang, den ikke må anses for at være i strid med de nugældende regler, hvilket ikke er tilfældet.

Der kan således ikke herske tvivl om, at Spørger i momsretlig forstand har erhvervet retten til som ejer at råde over en fast ejendom (en vare) i forbindelse med købet af tørreloftet/pulterrummet. En fast ejendom, Spørger naturligvis også har fået skøde på. I "retten til som ejer at råde over" ligger naturligt en lang række rettigheder, så som retten til at sælge, udleje, disponere over, bygge og ombygge mv., inden for rammerne af lovgivning, lokalplaner, aftaler mv.

Det er således helt åbenbart forkert, når SKAT i sin indstilling anfører, at Spørger alene ejer byggeretten til at etablere nye ejerlejligheder på tørreloftet, og lægger dette til grund for besvarelsen af spørgsmålene.

Spørger er både i momsretlig og i civilretlig forstand ejer af tørreloftet, og Spørger ombygger dermed sin ejendom i en eksisterende etage.

Betydningen af, hvem der foretager ombygningen.

Der er korrekt, som anført af SKAT, at i de tidligere sager har der været tale om, at den eksisterende ejer af en ejendom etablerede nye lejligheder. Det er, jf. ovenstående, også tilfældet i nærværende sag, da Spørger er ejer af tørreloftet, hvori der etableres nye lejligheder. Det, der er afgørende, er derfor, om Spørger før salget af lejlighederne har foretaget en ombygning eller gennemført en tilbygning til ejendommen.

Spørgsmålet om ændring af tagkonstruktionen.

SKAT lægger også vægt på, at tagkonstruktionen ændres i forbindelse med udskiftning af taget og forinden indretning af de nye lejligheder. Som oplyst i anmodningen skyldes ændringen i tagkonstruktionen skærpede krav til isolering. På grund af de to eksisterende lejligheder på 5. sal er det ikke muligt af efterisolere indefra, og derfor ville tagkonstruktionen skulle ændres, uanset om der blev indrettet yderligere lejligheder på 5. sal eller ej. Ændringen af hældningen på tagkonstruktionen på 2 grader medfører ikke etablering af en ny etage. På denne baggrund kan ændringen af tagkonstruktionen ikke tillægges vægt.

Udvidelse af arealet.

SKAT lægger vægt på, at der sker en forøgelse af etagearealet fra de over 1.500 m², der overdrages, til at der er givet byggetilladelse til over 2.000 m². De over 1.500 m² er baseret på den opmåling, der er

registreret i BBR inden overdragelsen. De ekstra knap 400 m² har hele tiden eksisteret på ejendommen, men har blot ikke været registreret, da de har fungeret som spidsloft. Spidsloftet bliver nu registreret som pulterrum, da det er et lovkrav, at alle lejligheder skal have minimum 3 m² eller 6 m³ pulterrum. Arealet kommer i BBR til at figurere under "andet areal".

Arealførelsen er derfor kun en konsekvens af opmålingstekniske forhold og ikke udtryk for en reel arealførelse og har således ingen betydning for vurderingen af, om der er sket ombygningsarbejde i eksisterende etage.

Forholdet til SKM2011. 131. SR.

SKAT henviser til, at forholdene i denne sag er sammenlignelige med SKM2011. 131. SR. Vi er enige i, at dette til en vis grad er tilfældet, hvilket også er årsag til, at der er anmodet om bindende svar. Imidlertid er det som tidligere anført vores opfattelse, at SKM2011. 131. SR er resultat af en overfortolkning af SKM2006. 668. SR, hvor der netop ikke var tale om indretning af lejligheder i et eksisterende "rum", men om decideret at bygge en etage oven på et fladt tag. I denne sag er der tale om, at man om bygger et eksisterende rum - dvs. rent tredimensionelt det rum, der afgrænses af etageadskillelsen til 5. salen i ejendommen, ydervæggene på 5. salen og det eksisterende tag.

Derudover adskiller denne sag sig fra SKM2011. 131. SR ved, at der i denne sag allerede er indrettet lejligheder på den pågældende etage, hvilket jo netop illustrerer, at der ikke er tale om en tilbygning, men en ombygning."

SKATs indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at Spørgers indretningen af taglejligheder i eksisterende fællesareal i tagetage betragtes som ombygning af fast ejendom.

Lovgrundlag

Momsloven § 3, stk. 1

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

Momsloven § 4, stk. 1

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, stk. 1, nr. 9

Følgende vare og ydelser er fritaget for afgift:

(...)

9) Levering af fast ejendom. Fritagelsen omfatter dog ikke:

1. Levering af en ny bygning eller en ny bygning med tilhørende jord.

(...)

Momsloven § 13, stk. 3

Skatteministeren kan fastsætte nærmere regler om afgrænsningen af fast ejendom i henhold til stk. 1, nr. 9.

Bekendtgørelsen til momsloven (BEK nr. 808 af 30/06/2015) § 54

Ved begrebet bygning i momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra a, forstås grundfaste konstruktioner, som er færdiggjorte til det formål, de er bestemt til. Levering af dele af en sådan bygning anses ligeledes for at være levering af en bygning.

Stk. 2. En bygning jf. stk. 1 er ny, inden første indflytning. En bygning er også ny på dagen for første levering efter indflytning, hvis leveringen sker mindre end 5 år efter dagen for bygningens færdiggørelse.

(...)

Bekendtgørelsen til momsloven § 55

En bygning, hvorpå der i væsentligt omfang er udført til-/ombygningsarbejde, anses for at være en ny bygning, inden første indflytning. En bygning omfattet af 1. pkt., er også ny på dagen for første levering af bygningen efter indflytning, når leveringen sker mindre end 5 år efter dagen for til-/ombygningens færdiggørelse. (...)

Stk. 2. Der er i væsentligt omfang udført til-/ombygningsarbejde på en bygning, når værdien ekskl. afgift heraf overstiger 50 pct. eller 25 pct. af beregningsgrundlaget, jf. stk. 4, ved første levering af bygningen som henholdsvis ny bygning og ny bygning med tilhørende jord.

Stk. 3. Værdien af til-/ombygningsarbejdet opgøres som summen af en normalværdi af virksomhedens eget arbejde og materialerne vedrørende ombygningen, inkl. almindelig avance, jf. momslovens § 28, stk. 3, og værdien ekskl. afgift af det håndværksarbejde m.v., som virksomheden har fået leveret af andre leverandører.

Stk. 4. Beregningsgrundlaget efter stk. 2 er ejendommens værdi som fastsat af SKAT ved den seneste ejendomsvurdering før til-/ombygningen, jf. lov om vurdering af landets faste ejendomme, med tillæg af værdien af udført til-/ombygningsarbejde som opgjort efter stk. 3.

Stk. 5. Hvis beregningsgrundlaget efter stk. 4 er mindre end den opnåede salgspris ved leveringen af ejendommen, jf. stk. 1, kan salgsprisen anvendes som beregningsgrundlag, jf. stk. 2. Det er en betingelse, at salget er sket til en med sælger uafhængig tredjepart, jf. momslovens § 29, stk. 3.

Forarbejder

Af bemærkningerne til lovforslaget, L203, vedtaget som Lov nr. 520 af 12. juni 2009, fremgår, at der foreslås en ophævelse af moms fritagelsen for levering af nye bygninger med tilhørende jord og byggegrunde herunder særskilt levering af bebyggede grunde.

Af punkt 2.1.2, 'Forslagets indhold', fremgår det bl.a.:

(...)

Ved en bygning forstås enhver grundfast konstruktion. Levering af dele heraf anses for at være levering af en bygning eksempelvis salg af hver enkelt ejerlejlighed i en ejendom.

(...)

En bygning, hvorpå der i væsentligt omfang er udført til- og ombygningsarbejde, og som sættes til salg, vil være i direkte konkurrence med nye bygninger til salg, som efter forslaget skal leveres med moms. På den baggrund anses en bygning, på hvilken der i væsentligt omfang er udført til- og ombygningsarbejde, også for at være en ny bygning,

(...)

Med til- og ombygningsarbejde i væsentligt omfang menes, når værdien af til- og ombygningsarbejdet overstiger 50 pct. af salgssummen ved en første levering af en bygning eller 25 pct. af salgssummen ved en første levering af en bygning med tilhørende jord.

I det omfang en nyopført tilbygning sælges separat anses den for at udgøre en ny bygning og salgssummen udgør momsgrundlaget. Sælges tilbygningen derimod sammen med den eksisterende bygning, vurderes om omfanget af tilbygningsarbejdet er væsentligt.

Værdien af til- eller ombygningsarbejdet fastsættes som summen af en normalværdi af virksomhedens eget arbejde og materialerne vedrørende bygningen inklusiv almindelig avance, jf. momslovens § 28, stk. 3, og værdien af det håndværksarbejde m.v., som virksomheden har fået leveret af andre leverandører.

(...)"

Praksis

SKM2015. 153. SR

Sagen omhandler en eksisterende bygning, hvor størstedelen af arealet havde været anvendt til kontorlokaler. Ejeren ombyggede ejendommen, og der blev etableret over 100 nye ejerlejligheder, der blev udbudt til salg/udlejning. Bygningen blev ved ombygningen ikke tilført yderligere m², der blev udelukkende renoveret/ændret på eksisterende arealer.

Spørgsmålene gik på hvilke udgifter, der skulle medtages som ombygningsudgifter, og dermed medgå ved væsentlighedsvurderingen, når det skulle afgøres, om de pågældende ejerlejligheder skulle anses som nye, dvs. hvis omkostningerne overstiger 25 pct. af salgsprisen.

Skatterådet fandt, at nedrivningsomkostninger, men ikke rådgivnings/arkitektomkostninger skulle medtages i ombygningsudgifterne.

SKM2013. 839. SR

Skatterådet bekræfter, at spørger skal anvende 25 pct.-reglen i momsbekendtgørelsens § 55, stk. 2, ved vurdering af, om en ombygning i form af indretning af 6 henholdsvis 3 ejerlejligheder i eksisterende bygninger vil medføre momspligt ved et efterfølgende salg. Momsen skal vurderes ud fra salgsprisen af de enkelte lejligheder.

SKM2011. 864. SR

Skatterådet bekræfter, at ombygning af eksisterende ejerlejligheder (anvendt til erhvervsmæssige formål) efterfulgt af en opdeling heraf til flere nye ejerlejligheder (anvendes til boligformål) ikke vil være omfattet af moms ved salg. Der er ikke tale om en tilbygning, idet den eksisterende bebyggelse ikke tilføres yderligere areal.

SKM2011. 131. SR

Sagen omhandler en ældre udlejningsejendom, hvor ejeren nyetablerede to taglejligheder på det uudnyttede tørreloft, samtidig med, at der kom nyt tag på ejendommen. I denne forbindelse var det nødvendigt, at tagkonstruktionen blev ændret.

Lejlighederne blev opdelt i ejerlejligheder og solgt til tredjemand. Skatterådet anså nyetableringen af lejlighederne som en udvidelse af en bygning med en etage yderligere som en tilbygning for så vidt angik selve etagen. De to taglejligheder blev derfor anset som en tilbygning til/på en eksisterende bygning.

Det særskilte salg af de nyetablerede lejligheder var derfor momspligtigt.

SKM2006. 668. LSR

Sagen omhandler fradragsretten for udgifter til etablering af en ny etage på en ejendom. Den eksisterende ejendom blev anvendt til momsfri udlejning, mens den nye etage skulle anvendes til momspligtig udlejning.

Der var tale om reel etablering af en ny etage, da det tidligere betondæk, der havde udgjort en del af taget, efter etableringen udgjorde etageadskillelsen til den eksisterende ejendom.

Landsskatteretten lagde til grund, at de i sagen omhandlede udgifter udelukkende vedrørte etablering af selve tagkonstruktionen efter udvidelsen af ejendommen med en ekstra etage.

Herefter fandt Retten, at selve tagkonstruktionen på en etageejendom må anses for værende til brug for ejendommen i sin helhed, hvorfor denne udgift alene kan fradrages delvist.

Den Juridiske Vejledning 2016-1

Afsnit D. A. 5.9.2, 'Definition: Fast ejendom'

Afsnit D. A. 5.9.4.2, 'Levering af bygninger, der er til- og ombygget'

Begrundelse

Ifølge momslovens § 4, jf. § 3, skal der betales moms af levering af varer og ydelser, der mod vederlag leveres af en afgiftspligtig person her i landet. Undtaget herfra er bl.a. levering af fast ejendom, jf. § 13, stk. 1, nr. 9, litra a, dog undtaget levering af nye bygninger samt bygninger, på hvilke der i væsentlig omfang er udført til-/ombygningsarbejder.

Ifølge bekendtgørelsen til momslovens § 54, stk. 1 og bemærkningerne til lovforslaget forstås der ved en bygning, grundfaste konstruktioner, som er færdiggjorte til det formål, de er bestemt til. Levering af dele af en sådan bygning anses ligeledes for at være levering af en bygning, eksempelvis salg af hver enkelt ejerlejlighed i en ejendom.

Ejerlejligheder anses således for at være selvstændige faste ejendomme i relation til momsreglerne. Ejerlejligheder består sædvanligvis af den enkelte ejerlejlighed og en ideel andel af grundarealet, fællesarealer, ydermure, opgange, tagkonstruktion mv., som ejerne af ejerlejlighederne ejer i fællesskab.

Ifølge bemærkningerne til loven, vil en bygning, hvorpå der i væsentlig omfang er udført til-/ombygningsarbejde, og som sættes til salg, være i direkte konkurrence med nye bygninger til salg, som skal leveres med moms. På den baggrund anses en bygning, på hvilken der i væsentligt omfang er udført til-/ombygningsarbejde, også for at være en ny bygning. Se også bekendtgørelsens § 55, stk. 1.

Som til-/ombygningsarbejde anses arbejder på den faste ejendom, der ikke kan karakteriseres som normal vedligeholdelse, så som almindelig vedligeholdelse med maling ind-/udvendig, tapetsering og lignende.

Til-/ombygningsarbejde omfatter opførelse (tilbygning), udvidelse, ændring (ombygning) af en bygning, eller udførelse af enhver teknisk eller anden operation i, på, over eller under de pågældende arealer med henblik på at tilpasse bygningen til en eksisterende eller ændret anvendelse. Se SKM2015. 153. SR og SKM2011. 131. SR.

En særskilt levering af en tilbygning til en eksisterende bygning som anses som salg af en ny bygning. Hvis tilbygningen derimod leveres sammen med den eksisterende bygning, vurderes om omfanget af tilbygningsarbejdet er væsentligt. Se Bemærkningerne til loven og SKM2011. 131. SR.

Det er ved besvarelsen lagt til grund, at Spørger er en afgiftspligtig person, der handler i den egenskab, ved udførelsen af de i anmodningen omhandlede aktiviteter.

Ejerforeningen har til Spørger solgt et fællesareal bestående af tørreloft/pulterrum på bygningens tagetage på over 1.500 m². Det er ifølge overdragelsesaftalen hensigten, at Spørger nyetablerer op til (antal + 2) ejerlejligheder med henblik på salg, og at Spørger gennemfører projektet i eget navn.

Videre fremgår det, at Ejerforeningen henholdsvis medlemmerne af Ejerforeningen ikke har rettigheder over det pågældende fællesareal, "som kan hindre udviklingen til nye beboelsesejerlejligheder."

Tørreloftet/pulterrummet er ikke og kan ikke anvendes til beboelse i den nuværende tilstand. Det, der sælges, er, efter SKATs opfattelse, en byggeret, idet Spørger køber retten til at etablere op til (antal + 2) nye ejerlejligheder på Ejerforeningens fælles tørreloft/pulterrum. Mellem parterne er det aftalt, at prisen herfor er et nyt tag på ejendommen, og overdragelsesaftalen er betinget af, at parterne har indgået en entreprisekontrakt desangående.

For at transaktionen kan gennemføres, er det en betingelse, at Spørger opnår byggetilladelse til etablering og udstykning af det erhvervede loftsareal i selvstændige tagej ejerlejligheder, og at Spørger i øvrigt kan opnå enhver anden relevant myndighedsgodkendelse til projektets gennemførelse.

Det er Spørgers salg af disse nye ejerlejligheder, der spørges til i denne anmodning. Særligt, om etableringen af disse er at anse som en ombygning, hvor momspligten skal vurderes efter væsentlighedskriteriet (25 pct.-reglen), jf. momsbekendtgørelsens § 55, stk. 1, eller om etableringen er at anse som en selvstændig tilbygning, der sælges separat.

Ifølge byggetilladelsen fra kommunen, er der givet tilladelse til at etablere (antal) ejerlejligheder, på et samlet areal på over 2.000 m², herunder at hæve tagkonstruktionen med 40 cm. Ejendommens bruttoetaageareal øges med de over 2.000 m² (...).

Spørger har oplyst, at hvis der skal etableres nye ejerlejligheder i tagetagen, skal byggeriet leve op til nye skærpede isoleringsstander. Dette medfører, at der skal ske en ændring i tagkonstruktionen, og at hældningen på taget ændres med 2°, sandsynligvis en følge af, at tagets højde bliver øget med 40 cm. Ændringen af tagkonstruktionen vil også omfatte de to eksisterende lejligheder, der er beliggende på etagen.

I Skatterådets afgørelser SKM2015. 153. SR og SKM2013. 839. SR er det ejeren af hele bygningen, der selv etablerer nye ejerlejligheder i en eksisterende bygning, hvor arealet allerede havde været anvendt som bolig/erhverv. I disse sager, udtalte Skatterådet, at salget af ejerlejlighederne momsmæssigt skal vurderes ud fra væsentlighedskriteriet i momsbekendtgørelsens § 55, stk. 1, nemlig om værdien af ombygningsarbejderne overstiger 25 pct. af salgsprisen for hver enkelt ejerlejlighed. Dette er ikke tilfældet i indeværende anmodning.

I SKM2011. 864. SR bliver eksisterende ejerlejligheder (erhverv) yderligere opdelt i flere nye ejerlejligheder (bolig), men der tilføres ikke yderligere m². Igen skulle salget af ejerlejlighederne momsmæssigt vurderes ud fra væsentlighedskriteriet i momsbekendtgørelsens § 55, stk. 1. Også i denne sag, var det ejeren af de eksisterende ejerlejligheder, der selv etablerede de nye ejerlejligheder. Dette er heller ikke tilfældet i indeværende anmodning.

I Skatterådets afgørelse SKM2011. 131. SR samt Landsskatterettens kendelse SKM2006. 668. LSR, er det ligeledes ejeren af hele bygningen, der selv etablerer nye ejerlejligheder, som udvidelse af bygningen med en yderligere etage.

SKM2006. 668. LSR vedrørte fradrag, da de nyetablerede lejligheder skulle anvendes til erhverv, mens de eksisterende lejligheder var til beboelse. Der var tale om en bygning med fladt tag. Landsskatteretten lagde til grund, at de i sagen omhandlede udgifter vedrørte etableringen af selve tagkonstruktionen efter udvidelsen af ejendommen med en ekstra etage, og at disse udgifter vedrørte ejendommen i sin helhed. Heraf må følge, at selve etableringen af etagen (uden tag) må formodes alene at vedrøre de nyetablerede erhvervslejligheder.

I SKM2011. 131. SR nyetablerede ejeren af bygningen to ejerlejligheder på det uudnyttede tørreløft, samtidig med, at der kom nyt tag på ejendommen. I denne forbindelse var det nødvendigt, at tagkonstruktionen blev ændret. Skatterådet fandt, at nyetableringen af lejlighederne var en udvidelse af en bygning med en etage yderligere som en tilbygning for så vidt angik selve etagen. Lejlighederne blev anset som en tilbygning til/på en eksisterende bygning og det særskilte salg var derfor momspligtigt.

SKAT anser SKM2011. 131. SR for sammenlignelig med indeværende anmodning.

I indeværende anmodning er det ikke ejeren af bygningen (repræsenteret af Ejerforeningen), der nyetablerer ejerlejligheder på det fælles tørreløft/depotrum, idet Ejerforeningen har solgt byggeretten til Spørger. Spørger ejer alene retten til at etablere nye ejerlejligheder på et tørreløft/depotrum.

Spørger har til hensigt at etablere helt nye ejerlejligheder på det pågældende loftsareal. Anvendelsen af det pågældende areal ændres herved fra at være et fælles loftsareal, til at være et boligareal, der skal opdeles i (antal) ejerlejligheder med henblik på salg.

Spørger har, ifølge overdragelsesaftalen, købt byggeretten til et areal på over 1.500 m², ifølge byggetilladelsen er der givet tilladelse til at etablere (antal) ejerlejligheder til helårsbeboelse, på i alt over 2.000 m². I forbindelse med gennemførelsen af projektet tilføres tagetagen således næsten 500 m².

Videre er det oplyst, at bygningens tag ikke blot fornyes, men at hele tagkonstruktionen må ændres, dels en ændring af tagets hældning med 2° og dels øges tagets højde med 40 cm.

For så vidt er det korrekt, som Spørger anfører, at ejerlejlighederne tilføjes i en eksisterende tagetage, hvor der allerede er etableret to lejligheder.

Det er imidlertid også et faktum, at anvendelsen af det loftsareal, som Spørger har erhvervet byggeretten til, ændres fra at være ikke-bolig areal til at være bolig areal. Hele bygningens bruttoetageareal øges med de over 2.000 m², som de nyetablerede ejerlejligheder vil udgøre, og ved gennemførelse af projektet udvides etagearealet med næsten 500 m². Der til kommer, at det eksisterende tag ikke blot skal udskiftes med et nyt lignende tag, idet hele tagkonstruktionen skal ændres, før det vil være muligt, at indrettet de nye ejerlejligheder.

På dette grundlag, er det SKATs opfattelse, at Spørgers udnyttelse af byggeretten til at nyetablere ejerlejligheder, skal anses som nyopførelse (tilbygning) af selvstændige ejerlejligheder oven på en eksisterende

bygning. En særskilt levering af de nyetablerede ejerlejligheder, vil derfor være at anse som salg af en ny bygning i relation til momsbestemmelserne, og leveringen vil derfor være momsplichtig i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra a).

SKATs bemærkninger til Spørgers hørings svar

Spørgers repræsentant er af den opfattelse, at Spørger alene har erhvervet ejendommens tørreloft/pulterrum, og er uenig i SKATs indstilling.

Videre oplyser repræsentanten at ændringen af tagkonstruktionen, alene skyldes nye krav til isolering, og da dette ikke kan ske indefra på grund af de to eksisterende lejligheder på tagetagen, er man nødsaget til at isolere udefra, hvilket kræver, at konstruktionen bliver ændret.

Endelig anfører repræsentanten, at etagearealet, der forøges fra de i BBR registreret over 1.500 m² til byggetilladelsens over 2.000 m² ikke skyldes en udvidelse af arealet. Det oplyses, at de ca. 400 m² hele tiden har eksisteret på ejendommen som spidsloft, men at de ikke har været registreret i BBR. Spidsloftet bliver nu registreret som pulterrum, og arealet kommer i BBR til at figurere under "andet areal". Det tilføjes, at arealførelsen derfor kun er en konsekvens af opmålingstekniske forhold og ikke udtryk for en reel arealførelse og har således ingen betydning for vurderingen af, om der er sket ombygningsarbejde i eksisterende den etage.

Det er fortsat SKATs opfattelse, at Spørger har erhvervet en byggeret fra Ejerforeningen.

Overdragelsen af fællesarealet på 5. sal sker ifølge 'Overdragelsesaftalen' med henblik på indretning af maksimalt (antal + 2) nye ejerlejligheder og af punkt 8.3.1 fremgår det, at handlen fra Købers [Spørger] side er betinget af, at Spørger opnår byggetilladelse til etablering og udstykning af Ejendommen i selvstændige tagelejligheder.

Omvendt fremgår det af 'Entrepriseaftalens' punkt 6.1, at aftalen fra Spørgers side er betinget af, at der samtidig mellem parterne indgås en overdragelsesaftale om køb af byggeretten til Ejerforeningens loftrum med henblik på indretning og udstykning af tagelejligheder.

Det er derfor fortsat SKATs opfattelse, at Spørger har erhvervet en byggeret, idet der er tale om et samlet aftalekompleks, hvor den ene aftale er betinget af den anden. Muligheden for og tilladelsen til udvikling af tagetageprojektet er for Spørger en ufravigelig betingelse for at indgå aftalen.

Til repræsentantens bemærkninger om at arealførelsen på ca. 400 m² skyldes, at spidsloftet nu skal registreres som pulterrum i BBR, og alene er en konsekvens af opmålingstekniske forhold har SKAT følgende bemærkninger:

Af byggetilladelsen fremgår det, at der etableres pulterrum i kælderen.

På to hjemmesider på internettet, Spørgers egen hjemmeside samt en ejendomsmæglers hjemmeside, udbydes de pågældende tagtagelejligheder i Ejendommen. Heraf fremgår det, at alle lejlighederne er i 2 plan - beliggende på 5. og 6. sal. Af fotos og plantegninger ses, at også spidsloftet er indrettet til beboelse, og hver lejlighed har egen trappe op til det tilhørende rum på 6. sal.

Der er således ikke, som repræsentanten anfører, indrettet pulterrum på spidsloftet, men derimod en 6. sal til beboelse, integreret i de 2 plans tagetagelejligheder.

Det er herefter stadig SKATs opfattelse, at Spørgers udnyttelse af byggeretten til at nyetablere ejerlejligheder, skal anses som nyopførelse (tilbygning) af selvstændige ejerlejligheder oven på en eksisterende bygning, og at et salg heraf vil være momsplichtigt, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra a).

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "nej".

Spørgsmål 2

Hvis svaret på spørgsmål 1 er ja, ønskes det bekræftet, om reovering af tagkonstruktionen da skal indgå ved beregningen af, om værdien af ombygningen overstiger 25 pct.

Bortfalder, da spørgsmål 1 besvares med nej.

Spørgsmål 3

Hvis svarene på spørgsmål 1 og 2 er ja, ønskes det bekræftet, om prisen for reovering af tagkonstruktionen da skal fordeles på hele ejendommens areal.

Bortfalder, da spørgsmål 1 besvares med nej.

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder SKATs indstilling.