

Udskriftsdato: 21. december 2025

AFG nr 9753 af 25/08/2020 (Gældende)

Moms, fast ejendom, momsfrit salg efter udlejning

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 20-0391675

Moms, fast ejendom, momsfrit salg efter udlejning

Anmodningen vedrører den momsmæssige behandling af ejerlejligheder, der er opført med henblik på salg (momspligtig aktivitet, ret til fradrag), men i stedet lejes ud (momsfritaget aktivitet, ingen ret til fradrag), for derefter at blive solgt.

Skatterådet kan ikke bekræfte, at lejligheder, der er færdiggjort i indeværende regnskabsår med henblik på salg, men først udlejes det efterfølgende regnskabsår, kan anses for at udgøre udlejningsejendomme, der vil kunne sælges momsfrit. Lejlighederne vil være sat til salg (momspligtig aktivitet) på tidspunktet for opgørelsen af reguleringsbeløbet.

Skatterådet bekræfter, at lejligheder, der er færdiggjort i indeværende regnskabsår med henblik på salg, men udlejes i samme regnskabs år, kan anses for at udgøre udlejningsejendomme, der vil kunne sælges momsfrit. Lejlighederne vil ikke være sat til salg (momspligtig aktivitet) på tidspunktet for opgørelsen af reguleringsbeløbet, og hele den fratrukne moms vil skulle berigtiges på én gang.

Skatterådsmøde 25. august 2020 - SKM2020. 383. SR

Spørgsmål

1. Efter færdiggørelse af 6 ejerlejligheder i indeværende regnskabsår sker der udlejning af 3 ejerlejligheder fra begyndelsen af det følgende regnskabsår. Kan Skatterådet bekræfte, at de 3 ejerlejligheder fra dette tidspunkt er overgået til at udgøre udlejningsejendomme, og at et eventuelt senere salg kan ske uden moms, selv om der ikke er gået 5 år regnet fra færdiggørelsestidspunktet?
2. Efter færdiggørelse af 6 ejerlejligheder i indeværende regnskabsår, sker der udlejning af 3 ejerlejligheder i samme (indeværende) regnskabsår. Kan Skatterådet bekræfte, at de 3 ejerlejligheder fra dette tidspunkt er overgået til at udgøre udlejningsejendomme, og at et eventuelt senere salg kan ske uden moms, selv om der ikke er gået 5 år regnet fra færdiggørelsestidspunktet?
3. Har det betydning for Skatterådets svar på spørgsmål 1, hvorvidt der i lejeaftalerne er indføjet en forkøbsret, som giver lejer mulighed for at købe sin lejlighed, når købsprisen baseres på almindelig markedsmæssige vilkår?
4. Hvis svaret på spørgsmål 2 er nej, kan Skatterådet da bekræfte, at Spørger er berettiget til at genoptage momsfradrag vedrørende lejligheder, som sælges med moms efter endt udlejningsperiode?

Svar

1. Nej
2. Ja
3. Nej
4. Bortfalder

Beskrivelse af de faktiske forhold

Et Selskab, Spørger, har overtaget et loftsareal i en boligejendom med det formål at etablere 6 ejerlejligheder.

Hensigten er, at de færdigindrettede lejligheder skal sælges, og derfor er Spørger momsregistreret. Spørgers regnskabsår er kalenderåret.

Spørger har anset projektet som fuldt momspligtigt og har fratrullet moms i forbindelse med de afholdte omkostninger. Det er oplyst, at Spørger har sat lejlighederne til salg.

Lejlighederne etableres i to etaper. Etape 1 forventes færdig i efteråret 2020, og etape 2 et par måneder senere, men også i 2020. Der er indgået foreløbige aftaler om salg af tre lejligheder, og der forhandles om salg af en fjerde lejlighed (etape 1).

På nuværende tidspunkt er lejlighederne ikke udbudt til leje. Det kan imidlertid ikke på forhånd udelukkes, at der vil ske udlejning, eventuelt kun udlejning for enkelte af færdige ejerlejligheder. De stillede spørgsmål skal ses i sammenhæng hermed.

Det bemærkes, at indgåede lejeaftaler ikke bliver tidsbegrænsede, men almindelige lejeaftaler efter reglerne i Lejeloven.

Det er endnu ikke udfærdiget lejekontrakter eller udkast til lejekontrakter. Spørger oplyser, at man stiler efter at indgå standardlejeaftaler.

Spørger har videre oplyst, at spørgsmål 3 skal ses i sammenhæng med et ønske om at gøre det attraktivt for en lejer, at der er indarbejdet en bestemmelse i lejekontrakten, som sikrer lejer en adgang til at købe den lejede lejlighed.

Den særlige 25 %-regel, jf. momsbekendtgørelsens § 55, stk. 1 og 2, har ikke relevans. Indretningsomkostningerne forventes at overskride beregningsgrundlaget væsentligt.

Spørger er bekendt med de ændringer, som følger af lovforslag L 27A, og at disse ændringer kan få dele af det bindende svar til at bortfalde.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Eftersom de 6 lejligheder etableres med det udgangspunkt, at de skal sælges, vil Selskabet være berettiget til at fradrage moms vedrørende de afholdte omkostninger til etablering mv. I det omfang lejlighederne sælges efter færdiggørelse skal Spørger afregne moms af den fulde salgspris.

Ad Spørgsmål 1

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

Spørgsmål 1 vedrører den situation, hvor ejendommen er færdigbygget i et regnskabsår, og hvor der i det følgende regnskabsår sker delvis eller hel udlejning af de færdiggjorte lejligheder. Efter praksis, jf. SKM2019. 574. SR, vil reguleringsforpligtelsen skulle afvikles over en 10-årig reguleringsperiode, hvor Spørger skal tilbagebetale 1/10 af den fradragte moms for hvert afsluttet regnskabsår, indenfor hvilket de pågældende lejligheder har været udlejet uden moms.

Med spørgsmålene ønskes det belyst, om de pågældende lejligheder anses for at være fuldt ud overgået til udlejning fra det tidspunkt, hvor udlejningen er påbegyndt. Hvis lejlighederne anses for at være fuldt overgået til udlejning, vil det følge af blandt andet SKM2019. 295. LSR, at et salg af en eller flere lejligheder, som sker i forlængelse af en lejers opsigelse af lejemålet, vil være fritaget for moms efter hovedreglen i momslovens 13, stk. 1, nr. 9.

Det er repræsentantens opfattelse, at de pågældende lejligheder kan sælges uden moms. Dette følger af, at lejlighederne efter færdigetablering alene er anvendt til momsfri udlejning, hvorved salget kan gennemføres momsfrit efter momslovens § 13, stk. 2.

At den oprindelige hensigt var et salg af lejlighederne, og at denne hensigt understøttes af, at der løbende blev fradraget moms af omkostninger til etablering mv. af lejlighederne, kan i den sammenhæng ikke tillægges betydning, for så vidt angår de lejligheder, som fuldt ud overgår til udlejning.

På samme måde finder repræsentanten ikke, at det kan tillægges betydning, at den i forbindelse med etableringen fradragte moms indgår i en 10-årig momsreguleringsforpligtelse, som hviler på de pågældende lejligheder. Dette er en teknisk reguleringsmetode for den fratrukne moms og ændrer ikke på, at lejlighederne ikke har været anvendt til momspligtige formål.

Ad Spørgsmål 2

Det er repræsentantens opfattelse, at spørgsmål 2 skal besvares med 'ja'.

Spørgsmål 2 vedrører den situation, hvor udlejning af de pågældende lejligheder påbegyndes i det regnskabsår, hvor også lejlighederne er færdigetableret/færdiganmeldt. Dette fører til, jf. SKM2019. 574. SR, at den fulde fratrukne moms skal tilbagebetales i forbindelse med, at lejlighederne overgår til udlejning. Ved denne tilbagebetaling må lejlighederne anses for at være fuldt ud overgået til momsfri boligudlejning, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 8.

Hvis en lejlighed sælges efter endt udlejning, er det repræsentantens opfattelse at salget skal ske momsfrit efter momslovens § 13, stk. 2. At den oprindelige hensigt var salg af lejlighederne, finder repræsentanten ikke kan tillægges betydning, når den fulde moms er tilbagebetalt.

Ad Spørgsmål 4

Det er repræsentantens opfattelse, at spørgsmål 4 skal besvares med 'ja'.

For så vidt angår spørgsmål 4 går dette på den situation, hvor Spørger ifølge svaret på spørgsmål 2 skal afregne moms af salgsprisen, når der sælges en eller flere lejligheder efter endt udlejning, og hvor den fulde moms er tilbagebetalt til Skatteforvaltningen i forbindelse med overgangen til momsfritaget udlejning.

Som udgangspunkt vil momsfradrag have som forudsætning, at man anerkender eksistensen af en momsreguleringsforpligtelse, som kan genoptages i forbindelse med et momspligtigt salg, jf. momslovens § 43, stk. 3, nr. 2. Eftersom reglerne om regulering for investeringsgoder ikke er fradragsbestemmelser, men alene udgør en reguleringsmekanisme, er det relevant at få en bedømmelse heraf.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Alle Spørgsmål

Begrundelse

Selskabet, Spørger har overtaget et loftsareal i en boligejendom med det formål at etablere 6 ejerlejligheder.

Det er hensigten, at de færdigindrettede lejligheder skal sælges. Spørger har anset projektet som fuldt momspligtigt, har fratrukket moms i forbindelse med de afholdte omkostninger, og har sat lejlighederne til salg.

Spørger er derfor momsregistreret, og har kalenderåret som regnskabsår.

Lejlighederne etableres i to etaper. Etape 1 forventes færdig i efteråret 2020, og etape 2 et par måneder senere, men også i 2020. Der er indgået foreløbige aftaler om salg af tre lejligheder, og der forhandles om salg af en fjerde lejlighed (etape 1).

På nuværende tidspunkt er lejlighederne ikke udbudt til leje. Det kan imidlertid ikke på forhånd udelukkes, at der vil ske udlejning, eventuelt kun udlejning for enkelte af de færdige ejerlejligheder.

De indgåede lejeaftaler vil ikke blive tidsbegrænsede, men almindelige standardlejeaftaler efter reglerne i Lejeloven.

Efter det oplyste lægges det til grund, at anmodningen vedrører opførelse af nye lejligheder, der ved salg skal vurderes i forhold til momspligt efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra a.

Ifølge momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra a, skal der betales moms ved salg af en ny bygning eller en by bygning med tilhørende jord. Ejerlejligheder anses for selvstændige faste ejendomme i relation til momsreglerne ifølge bemærkningerne til lovforslag L 203, og bekendtgørelsen til momsloven § 54.

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

Ny bygning:

En bygning er ny, når levering sker inden første indflytning, dvs. før bygningen tages i brug. En bygning er ligeledes ny på dagen for første levering af bygningen efter første indflytning, når leveringen sker mindre end 5 år efter bygningens færdiggørelse, jf. bekendtgørelsen til momslovens § 54, stk. 2.

5 års fristen regnes fra færdiggørelsen af arbejdet, når første levering af bygningen sker efter første indflytning.

Ved "færdiggørelse" forstås i denne forbindelse, at byggeriet har nået det stadie, hvor ejendommen efter en konkret vurdering definitivt kan anvendes til det formål, som den er beregnet på.

Ved "indflytning" forstås, at bygningen er taget i brug til det formål, som den er bestemt til, og hvortil der er givet tilladelse til byggeriet i henhold til byggelovgivningen.

Tidspunktet for en ejendoms færdiggørelse og ejers/lejers indflytning vil ikke nødvendigvis være det samme.

Hvis der ikke sker indflytning i en ny bygning, vedbliver den at være ny, jf. BEK § 54, stk. 2, 1. pkt. Når der er sket indflytning - før eller efter færdiggørelsen - skal 5 års fristen regnes fra færdiggørelsen baseret på de objektive forhold vedrørende ejendommen. Se bl.a. SKM2020. 183. SR og SKM2012. 518. SR.

Momslovens § 13, stk. 2

Ifølge momslovens §13, stk. 2 er salg af varer, der alene har været anvendt i forbindelse med virksomhed, der er fritaget for moms efter § 13, stk. 1, eller af varer, hvis anskaffelse eller anvendelse har været undtaget fra retten til fradrag efter momslovens kapitel 9, fritaget for moms.

Landsskatteretten afgjorde i to sager, SKM2019. 294. LSR og SKM2019. 295. LSR, at en ejerlejlighed kunne sælges momsfrit efter momslovens § 13, stk. 2. I begge sager var det sælgende selskab ikke momsregistreret, havde ikke taget momsfradrag, havde ikke udbudt lejlighederne til salg, men havde opført lejlighederne med henblik på momsfritaget udlejning efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 8. Lejlighederne havde været lejet ud på tidsbegrænsede lejekontrakter, og der havde ikke været køberet/forkøbsret for lejer.

I begge afgørelser var der henset til, at de respektive lejligheder alene havde været anvendt i forbindelse med de sælgende selskabers momsfrigitagne udlejningsaktivitet, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, ligesom selskaberne ikke havde haft adgang til fradrag af købsmomsen efter momslovens kapitel 9.

Videre bemærkede Landsskatteretten, at idet samtlige lejligheder efter opførelsen havde været udlejet til boligformål på almindelige markedsvilkår, uden tidsbegrænsning, og uden nogen køboption for lejeren, kunne forhold som: salg af andre ejendomme, opdeling i ejerlejligheder eller salg af det pågældende selskabs kapitalandele, ikke føre til andet resultat.

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at 3 ejerlejligheder er overgået til at udgøre udlejningsejendomme, når de bliver udlejet i regnskabsåret efter de er færdiggjort, og at et eventuelt salg derfor kan ske uden moms, selv om der ikke er gået 5 år regnet fra færdiggørelsestidspunktet.

I indeværende sag har Spørger opført 6 ejerlejligheder med henblik på momspligtigt salg. Spørger er momsregistreret, har taget momsfradrag for opførelsesomkostningerne, har udbudt lejlighederne til salg, og underskrevet foreløbige aftaler om salg for 3 af lejlighederne.

De 6 ejerlejligheder anses som nye, når de sælges første gang, hvis de sælges mindre end 5 år efter færdiggørelsestidspunktet, der i denne sag er 2020, jf. BEK § 54, stk. 2.

Ved regnskabsårets afslutning, 2020, er Spørgers anvendelse forsøg på salg af nyopførte ejerlejligheder (momspligtig), hvilket stemmer overens med den oprindelige hensigt.

Hvis 3 af ejerlejlighederne udlejes året efter, i 2021, anses anvendelsen først for ændret, når lejlighederne er taget i brug til udlejning. Ibrugtagningstidspunktet med henblik på udlejning begynder ved indflytning, eller når lejekontrakten er tiltrådt af alle parter. Se SKM2020. 183. SR, SKM2019. 574. SR og SKM2012. 518. SR.

De 3 ejerlejligheder kan herefter, fra 2021, anses for at være udlejningsejendomme.

For fast ejendom foretages der regulering de første 10 regnskabsår efter anskaffelsen eller ibrugtagningen. Reguleringsperioden påbegyndes i det regnskabsår, hvor den faste ejendom er anskaffet eller taget i brug, jf. momslovens § 44, stk. 1, 2. pkt.

Der reguleres et helt regnskabsår ad gangen med en tiendedel af den fratrukne moms, og den første regulering skal foretages ved udgangen af det regnskabsår, hvori den ændrede anvendelse af ejendommen er indtruffet, jf. momslovens § 44, stk. 2, 2. pkt. Se SKM2020. 183. SR og SKM2012. 518. SR

Da de 3 ejerlejligheder er opført og taget i brug med henblik på salg, jf. ovenfor, kan de enkelte ejerlejligheder efter afslutning af udlejningen, ikke sælges momsfrit, når de sælges mindre end 5 år efter færdiggørelsestidspunktet. Lejlighederne har ikke alene været anvendt i forbindelse med momsfrigitaget virksomhed efter momslovens § 13, stk. 1, eller har været undtaget fra retten til fradrag, jf. momslovens § 13, stk. 2. Se SKM2019. 294. LSR og SKM2019. 295. LSR.

Indstilling

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

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at 3 ejerlejligheder er overgået til at udgøre udlejningsejendomme, når de bliver udlejet i samme (indeværende) regnskabsår, hvori de er færdiggjort, og at et eventuelt salg derfor kan ske uden moms, selv om der ikke er gået 5 år regnet fra færdiggørelsestidspunktet.

Begrundelse

I det tilfælde, hvor Spørger i modsætning til spørgsmål 1, i stedet udlejer de 3 ejerlejligheder i samme år, som de bliver færdiggjort, skal der tages udgangspunkt i anvendelsen af lejlighederne i færdiggørelsesåret/ibrugtagningsåret.

Der er fuldt fradrag for momsen af indkøb, der udelukkende anvendes til brug for en virksomheds afgiftspligtige leverancer, jf. momslovens § 37, stk. 1. Dette gælder også for ejerlejligheder opført med henblik på salg.

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

Hvis en virksomhed tidligere har taget fradrag for købsmomsen ved anskaffelsen af en ejendom, skal der ske regulering heraf, hvis der sker ændringer i ejendommens anvendelse efter anskaffelsen af ejendommen, jf. momslovens § 43, stk. 1.

Dette skal forstås således, at hvis en ejendom er opført med henblik på salg men i stedet bliver lejet ud, ændres anvendelsen af ejendommen fra momspligtig anvendelse (salg) til momsfritaget anvendelse (udlejning). Det allerede foretagne fradrag skal derfor reguleres (berigtiges) i ibrugtagningsåret, således at det stemmer overens med ejendommens faktiske anvendelse.

Som anført under besvarelsen til spørgsmål 1, foretages der regulering de første 10 regnskabsår efter anskaffelsen eller ibrugtagningen for fast ejendom. Reguleringsperioden påbegyndes i det regnskabsår, hvor den faste ejendom er anskaffet eller taget i brug, jf. momslovens § 44, stk. 1, 2. pkt.

Der reguleres således et helt regnskabsår ad gangen med en tiendedel af den fratrukne moms, og den første regulering skal foretages ved udgangen af det regnskabsår, hvori den ændrede anvendelse af ejendommen er indtruffet, jf. momslovens § 44, stk. 2, 2. pkt. Se SKM2020. 183. SR og SKM2012. 518. SR.

Er ejendommen opført med henblik på salg, anses tidspunktet for ibrugtagningen for at være tidspunktet for færdiggørelsen af ejendommen, når der tales om reguleringsbestemmelserne.

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. Se DJV 2020-2, afsnit D. A. 11.7.4.7, bemærkninger til lovforslaget 124, vedtaget som Lov nr. 375 af 18. maj 1994, SKM2020. 183. SR og SKM2012. 518. SR.

Ibrugtagningstidspunktet med henblik på udlejning anses således for at begynde ved indflytning, eller når lejekontrakten er tiltrådt af alle parter. Ibrugtagningstidspunktet med henblik på udlejning kan dog tidligst begynde på dagen for færdiggørelsen. Se 2019.574. SR

De samme bestemmelser om ibrugtagningstidspunktet gælder, når udlejningen vedrører momsfritaget ejendom. Se SKM2020. 183. SR og SKM2012. 518. SR.

Hvis hensigten med en ny bygning allerede i opførelsesfasen skifter fra momspligtigt salg til momsfritaget udlejning, vil fradragsretten, når den skal gøres op ved udgangen af ibrugtagningsåret være 0 %. Når der i regnskabsåret for ibrugtagningen ikke er ret til fradrag, skal hele den fradragne moms berigtiges på én gang. En sådan berigtigelse af de foretagne fradrag er en forudsætning for, at der kan foretages

regulering som beskrevet i momslovens § 44, stk. 2, 2. pkt. Som det fremgår af bestemmelsen foretages regulering på baggrund af ændringer i fradragsretten i forhold til fradragsretten i det år, hvor ejendommen er taget i brug. De fradrag, som er genstand for regulering, skal derfor nødvendigvis stemme overens med anvendelsen i ibrugtagningsåret. Se SKM2019. 574. SR.

Som oplyst i sagen har Spørger sat samtlige ejerlejligheder til salg, men hvis Spørger udlejer de 3 lejligheder i samme regnskabsår, 2020, som de blev færdiggjort, ændres anvendelsen fra momspligtigt salg til momsfritaget udlejning. Lejlighederne anses som taget i brug til udlejning ved indflytning, eller når lejekontrakterne er indgået af alle parter, dog tidligst på færdiggørelsestidspunktet. Fradragsretten, der skal opgøres ved udgangen af regnskabsåret hvor lejlighederne blev taget i brug, vil være 0 %.

Det betyder, at hele den fratrukne moms for opførelsesomkostningerne skal berigtiges ved udgangen af regnskabsåret 2020, da der ikke er ret til fradrag.

De 3 ejerlejligheder kan derfor allerede i ibrugtagningsåret, regnskabsåret 2020, anses for at være udlejningsejendomme.

Anvendelsen på tidspunktet for opgørelsen af fradragsretten, vil være momsfritaget udlejning, og da der ikke vil være fradragsret for opførelsesomkostningerne, vil dette medføre, at de enkelte ejerlejligheder efter afslutning af udlejningen vil kunne sælges momsfrit, når de sælges mindre end 5 år efter færdiggørelsestidspunktet, jf. momslovens § 13, stk. 2 samt SKM2019. 294. LSR, SKM2019. 295. LSR og SKM2020. 263. SR.

Skattestyrelsen bemærker, at det i Landsskatterettens afgørelser SKM2019. 295. LSR og SKM2019. 294. LSR efter en konkret vurdering af de faktiske forhold er henset til, at de pågældende lejligheder alene har været anvendt i forbindelse med momsfritaget udlejning efter momslovens § 13, stk. 2, og at der ikke havde været adgang til fradrag af købsmomsen efter momslovens kapitel 9.

Videre anfører Landsskatteretten, at samtlige lejligheder efter opførelsen havde været udlejet til boligformål på almindelige markedsvilkår, uden tidsbegrænsning, og uden nogen købsoption for lejer.

Ved besvarelsen af indeværende anmodning forudsættes det, at lejerne ikke har opnået en købsoption for lejligheden ved indgåelse af lejeaftalen.

Der er ikke med besvarelsen taget stilling til, hvorvidt der med et salg med henvisning til momslovens § 13, stk. 2, kan være tale om misbrug af reglerne.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "ja".

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, om det har betydning for Skatterådets svar på spørgsmål 1, hvorvidt der i lejeaftalerne er indføjet en forkøbsret, som giver lejer mulighed for at købe sin lejlighed, når købsprisen baseres på almindelige markedsmæssige vilkår.

Spørger har oplyst, at spørgsmålet skal ses i sammenhæng med et ønske om at gøre det attraktivt for en lejer, at der er indarbejdet en bestemmelse i lejekontrakten, som sikrer lejer en adgang til at købe den lejede lejlighed.

Begrundelse

Besvarelsen af spørgsmål 1 vedrører det forhold, om de 3 ejerlejligheder anses for at udgøre udlejnings-ejendomme, når de bliver udlejet i regnskabsåret efter, de er færdiggjort.

Det vil ikke have nogen indflydelse på svaret i spørgsmål 1, hvis der i lejeaftalerne er indføjet en forkøbsret. Anvendelsen af lejlighederne anses først for ændret fra forsøg på salg (momspligtigt) til udlejning (momsfritaget), når de er taget i brug til udlejning i år 2021. Ibrugtagningstidspunktet med henblik på udlejning begynder ved indflytning, eller når lejekontrakten er tiltrådt af alle parter.

Hvis lejlighederne sælges inden der er gået 5 år fra færdiggørelsestidspunktet, vil salget blive anset som et momspligtigt salg af nye bygninger, der henvises i øvrigt til besvarelsen af spørgsmål 1 ovenfor.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 3 besvares med "nej".

Spørgsmål 4

Det ønskes bekræftet, om Spørger er berettiget til at genoptage momsfradrag vedrørende lejligheder, som sælges med moms efter endt udlejningsperiode, hvis svaret på spørgsmål 2 er nej.

Begrundelse

Da svaret på spørgsmål 2 er 'ja', bortfalder spørgsmål 4.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 4 bortfalder.

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Alle Spørgsmål

Lovgrundlag

Momsloven (LBK nr. 1021 af 26. september 2019) § 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.

Momslovens § 13, stk. 1

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. [...]

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

a. Levering af en ny bygning, eller en ny bygning med tilhørende jord.

b. Levering af en byggegrund, uanset om den er byggemodnet, og særskilt levering af en bebygget grund.

Momslovens § 13, stk. 2

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

Momslovens § 37, 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.

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

[...]

2) fast ejendom, herunder til- og ombygning,

[...]

Stk. 3. Virksomheder registreret efter §§ 47, 49, 51 eller 51 a ska 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.

[...]

Momslovens § 44

[...] 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 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.

Bekendtgørelsen til momsloven (BEK nr. 808 af 30. juni 2015 med senere ændringer) § 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 fra bygningens færdiggørelse, er bygningen også ny, hvis leveringen sker inden bygningen har været i brug ved indflytning i en periode på 2 år, og første levering er omfattet af momslovens § 29. [...]

Forarbejder

Af bemærkningerne til lovforslaget, L 203, vedtaget som Lov nr. 520 af 12. juni 2009, fremgår, at der foreslås en ophævelse af momsfratagelsen for levering af nye bygninger med til hørende jord og byggegrunde herunder særskilt levering af bebyggede grunde.

Videre hedder det i bemærkningerne til lovforslaget, at

"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."

Af bemærkningerne til lovforslaget 124, vedtaget som Lov nr. 375 af 18. maj 1994, fremgår i forbindelse de ændrede reguleringsbestemmelser for frivillig registrering for opførelse af fast ejendom med henblik på udlejning, at

"[...] I forbindelse med, at reguleringsperiodens længde nu indgår i loven, præciseres det, at reguleringsperioden for fast ejendom regnes fra ibrugtagningstidspunktet. Det betyder, at en virksomhed, der er frivilligt registreret for opførelse af fast ejendom med henblik på udlejning, først anses for at tage ejendommen i brug, når første udlejning har fundet sted. [...]"

Praksis

SKM2019. 295. LSR

Landsskatteretten underkender Skatterådets afgørelse, SKM2016. 359. SR, i en sag, der vedrørte salg af en ejerlejlighed tilhørende et selskab, der havde ladet en ny ejendom med boliger opføre med henblik på udlejning.

Lejlighederne var opført med henblik på udlejning, der var ikke taget momsfradrag for opførselsomkostningerne, lejlighederne havde ikke været udbudt til salg, og lejlighederne var lejet ud på tidsubegrænsede lejekontrakter. På trods heraf var lejlighederne opdelt i ejerlejligheder.

Da en lejer efter fem måneder opsiger sit lejemål, ønsker selskabet at sælge lejligheden momsfrit efter momslovens § 13, stk. 2.

Landsskatteretten henviste til EU-domstolens dom C-18/05 og C-155/05, Salus og VMB Hospital, hvorefter formålet med momsdirektivets artikel 136, [svarende til momslovens § 13, stk. 2] er, at videresalg af varer er fritaget for moms, når varerne er indkøbt af en afgiftspligtig person til brug for dennes momsfritagne aktiviteter, når momsen ved købet er endeligt erlagt uden mulighed for fradrag heraf.

Herefter fandt Landsskatteretten efter en konkret vurdering af de faktiske forhold, at selskabet var fritaget efter momslovens § 13, stk. 2. I afgørelsen var der henset til, at lejligheden alene havde været anvendt i

forbindelse med selskabets momsfritagne udlejningsaktivitet, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, ligesom selskabet ikke havde haft adgang til fradrag af købsmomsen efter momslovens kapitel 9.

Endvidere fandt Landsskatteretten, at det var uden betydning, at kapitalandelene i selskabet var blevet overdraget til en ny ejer, eller at ejendommen havde været opdelt i ejerlejligheder, idet samtlige lejligheder efter opførelsen havde været udlejet til boligformål på almindelige markedsvilkår, uden tidsbegrænsning, og uden nogen købsoption for lejer.

SKM2019. 294. LSR

Landsskatteretten underkender Skatterådets afgørelse, SKM2016. 289. SR, i en sag, der vedrørte salg af en ejerlejlighed tilhørende et selskab, der havde opført to ejerlejligheder til beboelse med henblik på udlejning.

Selskabet var ikke momsregistreret, havde ikke taget momsfradrag for opførselsomkostningerne, lejlighederne havde ikke været udbudt til salg.

Videre var de lejet ud på tidsbegrænsede lejekontrakter, og der var ikke køberet/forkøbsret for lejer.

Efter knap et års udlejning opsagde en lejer sit lejemål, og selskabet ønskede derfor at sælge den pågældende lejlighed.

Landsskatteretten henviste til EU-domstolens dom C-18/05 og C-155/05, Salus og VMB Hospital, hvorefter formålet med momsdirektivets artikel 136, [svarende til momslovens § 13, stk. 2] er, at videresalg af varer er fritaget for moms, når varerne er indkøbt af en afgiftspligtig person til brug for dennes momsfritagne aktiviteter, når momsen ved købet er endeligt erlagt uden mulighed for fradrag heraf.

Herefter fandt Landsskatteretten efter en konkret vurdering af de faktiske forhold, at selskabet var fritaget efter momslovens § 13, stk. 2. I afgørelsen var der særligt henset til, at lejligheden alene havde været anvendt i forbindelse med selskabets momsfritagne udlejningsaktivitet, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, ligesom selskabet ikke havde haft adgang til fradrag af købsmomsen efter momslovens kapitel 9.

Endvidere fandt Landsskatteretten, at det var uden betydning, at selskabet havde solgt ni ejendomme gennem de sidste fem år, eller at ejendommen havde været opdelt i ejerlejligheder, idet begge lejligheder havde været udlejet til boligformål på almindelige markedsvilkår, uden tidsbegrænsning og uden nogen købsoption for lejer.

SKM2020. 263. SR

Skatterådet har i afgørelsen bl.a. taget stilling til, at der skulle ske berigtigelse af hele den fratrunkne købsmoms, når huse, der oprindeligt var opført med henblik på salg i samme år som færdiggørelsesåret, blev taget i brug til momsfri udlejning.

Ibrugtagningstidspunktet ved udlejning, blev i afgørelsen af Skatterådet bekræftet til at være tidspunktet, hvor lejeaftalen er underskrevet af begge parter.

I afgørelsen blev det også bekræftet, at et hus, der havde været opført med henblik på salg, men lejet ud og berigtiget i færdiggørelsesåret, kunne sælges momsfrit efter momslovens § 13, stk. 2, når visse betingelser var overholdt.

SKM2020. 183. SR

Skatterådet har i det bindende svar bl.a. taget stilling til, hvordan reguleringsreglerne skal håndteres, når ejerlejligheder er opført med henblik på momspligtigt salg af de enkelte lejligheder, men i året efter færdiggørelsesåret, blev forsøgt såvel solgt som lejet ud.

Tidspunktet for ibrugtagning anføres som færdiggørelsestidspunktet, når ejerlejlighederne er opført med henblik på salg, medens det for udlejning er tidspunktet, hvor udlejningen finder sted, eller lejekontrakten er tiltrådt af alle parter, dog tidligst på færdiggørelsestidspunktet.

Da alle ejerlejlighederne var forsøgt solgt på tidspunktet for færdiggørelsen, blev de anset for at være taget i brug til momspligtigt salg i år 0, der skulle derfor ikke reguleres i dette år.

Da de stadig var forsøgt solgt i det efterfølgende år, år 1, skulle den fratrukne moms derfor heller ikke reguleres i dette år, med mindre en ejerlejlighed var blevet lejet ud.

Hvis en lejlighed var blevet lejet ud i løbet af år 1, blev den anset for at være taget i brug til momsfrataget udlejning, og der skulle foretages en regulering af den fratrukne moms med 1/10 for regnskabsåret.

SKM2019. 574. SR

Skatterådet har bekræftet, at det ved opførelse af fast ejendom er afgørende for momshåndteringen, hvad ejendommen rent faktisk anvendes til. En virksomhed opførte beboelsesejendomme med henblik på at sælge de enkelte ejendomme med moms. Ikke alle ejendomme blev solgt i færdiggørelsesåret, og virksomheden forsøgte derfor at udleje ejendommene samtidig med, at de stadig var sat til salg.

Hvis en ejendom opføres med henblik på momspligtigt salg, og ejendommen i stedet i færdiggørelsesåret skifter anvendelse til momsfrataget udlejning, skal tidligere fratrullet momsfradrag berigtiges således, at virksomheden stilles, som havde den ikke taget fradrag. Fradraget skal ikke periodiseres, da de tidligere foretagne fradrag var korrekte på daværende tidspunkt.

Hvis salgsbestræbelserne fortsættes, men ikke medfører noget salg, og ejendommen først udlejes i det efterfølgende regnskabsår, indtræder momsreguleringsforpligtelsen i stedet. Virksomheden skal her tilbagebetale 1/10 af den fratrukne moms for hvert regnskabsår indenfor den resterende del af reguleringsperioden (9 år), hvor ejendommen anvendes til momsfrie aktiviteter.

SKM2012. 518. SR

Sagen vedrører bl.a. regulering af allerede fratrullet moms, når ejerlejligheder opført med henblik på momspligtigt salg, i stedet lejes ud uden moms.

Der skal reguleres efter de almindelige bestemmelser i momslovens §§ 43 og 44, og reguleringen skal opgøres således, at de fælles udgifter opgøres forholdsmæssigt efter en arealfordeling eller andet rimeligt skøn, og de udgifter der kan henføres direkte til den enkelte ejerlejlighed, skal medregnes fuldt ud til reguleringsbeløbet for den pågældende ejerlejlighed.

Den Juridiske Vejledning, afsnit D. A. 5.23.2, 'Betingelser for momsfritagelse af salg af driftsmidler'

Den Juridiske Vejledning, afsnit D. A. 11.7.4.7, 'Gennemførelse af reguleringen'