

Udskriftsdato: 22. december 2025

SKR nr 9078 af 28/01/2025 (Gældende)

Styresignal - Praksisændring for regulering/berigtigelse af fradrag vedrørende moms på investeringsgodet fast ejendom - Genoptagelse

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 24-0715071

Styresignal - Praksisændring for regulering/berigtigelse af fradrag vedrørende moms på investeringsgodet fast ejendom - Genoptagelse

SKM2025.48.SKTST

1. Baggrund for ændring af praksis

Det har hidtil været Skattestyrelsens praksis, at der skal ske berigtigelse af momsfradrag i forbindelse med ibrugtagningen af fast ejendom. Hvis den afgiftspligtige person således opfører en ejendom med henblik på momspligtig aktivitet (momspligtigt salg), er der fradragsret for momsen af omkostningerne til byggeriet. I det tilfælde, hvor ejendommen i det samme regnskabsår, hvori den er færdiggjort, i stedet for tages i brug til momsfritaget aktivitet (f.eks. momsfri udlejning), skal hele det fratrukne momsbeløb berigtiges. Berigtigelsen skal ske i regnskabsåret, hvori ejendommen blev taget i brug til momsfritaget udlejning.

I den omvendte situation, hvor den afgiftspligtige person ikke har taget fradrag, fordi den oprindelige hensigt med opførelsen af ejendommen var momsfritaget anvendelse (f.eks. momsfri udlejning), men hvor ejendommen i stedet sælges i det samme regnskabsår, hvor den er færdigopført, har den afgiftspligtige person ret til et berigtigende fradrag for moms af omkostningerne til byggeriet i opførelsesperioden. Det berigtigende fradrag foretages i den momsperiode, hvori salgsmomsen skal angives og indbetales.

Skattestyrelsens praksis om berigtigelse af tidligere foretagne fradrag på ibrugtagningstidspunktet er underkendt ved SKM2024. 335. BR. Sagen omhandlede, hvorvidt et selskab for perioden 1. januar 2016 - 31. marts 2019 havde haft ret til at fradrage købsmoms ved selskabets køb af en grund samt efterfølgende opførelse af nye rækkehuse på grunden. Hvis selskabet havde haft ret til fradrag, var spørgsmålet desuden, om momsfradraget i forbindelse med den efterfølgende momsfri udlejning af rækkehusene, skulle reguleres over en 10-årig periode eller ved én samlet regulering i forbindelse med reguleringsperiodens påbegyndelse (berigtigelse). Retten fandt det godtgjort, at selskabet erhvervede byggegrunden og opførte rækkehusene med henblik på et momspligtigt salg af rækkehusene, samt at der ved en ændring af anvendelsen af den faste ejendom skal ske en regulering af fradraget over 10 år.

2. Det retlige grundlag

Lovgrundlaget

Momslovens § 5, stk. 1

Med levering mod vederlag sidestilles udtagning af varer fra virksomheden, såfremt der er opnået fuld eller delvis fradragsret ved indkøb, fremstilling m.v. af de pågældende varer. Det gælder, når udtagning sker til privat brug for virksomhedens indehaver eller for dennes personale eller til vederlagsfri overdragelse eller i øvrigt til formål, som ikke vedrører den registreringspligtige virksomheds levering af varer og ydelser. Udtagning af reklameartikler og lign. til en værdi af mindre end 100 kr., ekskl. afgift, og vareprøver sidestilles ikke med en levering.

Bestemmelsen implementerer momssystemdirektivets artikel 16 og 18

Momssystemdirektivet artikel 16

Det forhold, at en afgiftspligtig person fra sin egen virksomhed udtager en vare, som han vil anvende til privat brug for sig selv eller for sit personale, eller som han overdrager vederlagsfrit, eller i øvrigt benytter til et for virksomheden uvedkommende formål, sidestilles med levering af varer mod vederlag,

såfremt varen eller de bestanddele, som den er sammensat af, har givet ret til fuldt eller delvist fradrag af momsen.

Udtagning af varer til virksomhedens eget brug i form af gaver af ringe værdi og vareprøver sidestilles dog ikke med levering af varer mod vederlag.

Momssystemdirektivet artikel 18

Medlemsstaterne kan sidestille følgende transaktioner med levering af varer mod vederlag:

a) en afgiftspligtig persons udtagning til brug for sin virksomhed af en vare, som er produceret, frembragt, udvundet, forarbejdet, indkøbt eller indført som led i virksomhedsudøvelsen, når erhvervelsen af en sådan vare hos en anden afgiftspligtig person ikke ville give ham ret til fuldt fradrag af momsen

b) en afgiftspligtig persons udtagning af en vare til en ikke-afgiftspligtig form for virksomhed, såfremt denne vare har givet ret til fuldt eller delvist fradrag af momsen på tidspunktet for erhvervelsen eller for udtagningen i henhold til litra a)

[...]

Momslovens § 13, stk. 1, nr. 8 og 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. [...]

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.

Bestemmelsen implementerer momssystemdirektivets artikel 135, stk. 1. litra j-l.

Momssystemdirektivets artikel 135, stk. 1. litra j-l

Stk. 1. Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

[...]

j) levering af bygninger eller dele heraf med tilhørende jord bortset fra levering omhandlet i artikel 12, stk. 1, litra a)

k) levering af ubebygget fast ejendom bortset fra de i artikel 12, stk. 1, litra b), nævnte byggegrunde

l) bortforpagtning og udlejning af fast ejendom

Momslovens § 28, stk. 1

For varer, hvoraf der skal betales afgift ved udtagning efter § 5, stk. 1 eller 2, er afgiftsgrundlaget købsprisen for varerne eller for tilsvarende varer eller, i mangel af en købspris, kostprisen på det tidspunkt, hvor udtagningen finder sted, jf. dog stk. 3.

Bestemmelsen implementerer momssystemdirektivets artikel 74.

Momssystemdirektivets artikel 74

Når en afgiftspligtig person udtager eller anvender en vare fra sin virksomhed, eller når en afgiftspligtig person eller personer, som indtræder i hans rettigheder, når han ophører med sin afgiftspligtige økonomiske virksomhed, ligger inde med varer som omhandlet i artikel 16 og 18, er afgiftsgrundlaget købsprisen for varerne eller for tilsvarende varer eller i mangel af en købspris kostprisen på det tidspunkt, hvor disse transaktioner finder sted.

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 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. Dette gælder også ved udtagning af varer og immaterielle goder, jf. § 5, stk. 1 og 3. Reguleringsbeløbet kan ikke overstige 25 pct. af afgiftsgrundlaget.

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) Når et investeringsgode overdrages som led i overdragelse af virksomheden eller af en del af denne, jf. § 4, stk. 5. Overdragelsen sidestilles med investeringsgodets overgang til ikke fradragsberettiget anvendelse. Regulering kan dog undlades i det omfang, køberen overtager reguleringsforpligtelsen.

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 ydelseren 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, ved salg, ved udtagning eller ved 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.

Bestemmelserne implementerer bl.a. momssystemdirektivets artikel 187 og 188.

Momssystemdirektivets artikel 187

Stk. 1. For så vidt angår investeringsgoder foretages reguleringen af fradraget over en periode på fem år, heri medregnet det år, i hvilket de blev erhvervet eller fremstillet.

Medlemsstaterne kan dog ved reguleringen lægge en periode på fem hele år til grund regnet fra det tidspunkt, hvor godet blev taget i brug første gang.

For så vidt angår investeringsgoder i form af fast ejendom, kan den periode, der lægges til grund for reguleringen, forlænges op til tyve år.

Stk. 2. Hvert år omfatter reguleringen kun en femtedel eller, såfremt reguleringsperioden er blevet forlænget, en hertil svarende del af den moms, der er blevet pålagt investeringsgoderne.

Den i første afsnit omhandlede regulering finder sted i forhold til de ændringer i fradragsretten, som har fundet sted i de følgende år set i forhold til det år, hvor godet blev erhvervet, fremstillet eller, hvis det er relevant, anvendt for første gang.

Momssystemdirektivets artikel 188

Stk. 1. I tilfælde af levering i reguleringsperioden skal investeringsgodet betragtes, som om det af den afgiftspligtige person fortsat var blevet anvendt i forbindelse med økonomisk virksomhed indtil udløbet af reguleringsperioden.

Den økonomiske virksomhed anses for fuldt afgiftspligtig, såfremt leveringen af investeringsgodet er afgiftspligtig.

Den økonomiske virksomhed anses for fuldstændig afgiftsfri, såfremt leveringen af investeringsgodet er afgiftsfri.

Stk. 2. Den i stk. 1 omhandlede regulering foretages på én gang for hele den reguleringsperiode, der endnu ikke er forløbet. Medlemsstaterne kan dog, når leveringen af investeringsgodet er afgiftsfri, undlade at kræve regulering, såfremt kunden er en afgiftspligtig person, som udelukkende anvender det pågældende investeringsgode til transaktioner, for hvilke momsen er fradragsberettiget.

Forarbejder

LFF 1993-12-08 nr. 124

Af forarbejder og bemærkninger til Lov nr. 375 af 18. maj 1994, LFF 124 1993/94 fremgår følgende:

Efter stk. 2 foretages reguleringen med lige store andele over reguleringsperioden. For driftsmidler reguleres der således med en femtedel og for fast ejendom med en tiendedel i det enkelte regnskabsår. Det beløb, der reguleres, er det afgiftsbeløb, som er betalt ved anskaffelsen henholdsvis ibrugtagningen. Det gælder uanset, om der oprindeligt er opnået fuld eller delvis fradragsret.

Reguleringen sker på grundlag af de ændringer i fradragsretten, som finder sted i det enkelte regnskabsår i forhold til fradragsretten i anskaffelses-/ibrugtagningssåret. Samlet regulering for den resterende reguleringsperiode skal dog ske, når investeringsgodet sælges eller overdrages efter forslagens § 43, stk. 3, nr. 3, 4 eller 5. Bestemmelsen svarer til de gældende regler i bekendtgørelsen, men er dog for så vidt angår reglerne om samlet regulering tilpasset de ændrede regler om regulering

Praksis

SKM2019. 574. SR

Skatterådet bekræftede, at hvis en ejendom i spørgers projekt var opført med henblik på salg, færdigbygget i 2019, og der havde været salgsbestræbelser i 2019, men ejendommen i stedet blev udlejet i 2019, vil det ikke medføre, at reguleringsforpligtelsen indtrådte. Der skal dog foretages berigtigelse af de foretagne fradrag, så de stemmer overens med ejendommens anvendelse i det regnskabsår, hvori ejendommen tages i brug. Skatterådet bekræftede, at hvis en ejendom i spørgers projekt var opført med henblik på salg, færdigbygget i 2019, og der har været salgsbestræbelser i 2019, men ejendommen i stedet ville blive udlejet i 2020, vil det medføre, at reguleringsforpligtelsen indtrådte.

SKM2020. 263. SR

Da fast ejendom blev opført med henblik på momspligtigt salg, men blev taget i brug til momsfrataget udlejning i samme regnskabsår som færdiggørelsen, skulle der foretages en berigtigelse af de foreløbige fradrag ved ejendommens ibrugtagning. Ejendommen blev anset for ibrugtaget til udlejning på det tidspunkt, hvor lejekontrakten var underskrevet af begge parter. I reguleringsperioden skulle der herefter alene foretages regulering på baggrund af ændringer i fradragsretten i forhold til fradragsretten det år, hvor ejendommen blev taget i brug.

SKM2020. 383. SR

Lejligheder, der var sat til salg (momspligtig aktivitet) på tidspunktet for opgørelsen af reguleringsbeløbet, og først blev udlejet det efterfølgende regnskabsår, kunne ikke anses for at udgøre udlejningsejendomme, der ville kunne sælges momsfrit.

Lejligheder, der var opført med henblik på salg, men udlejet i samme regnskabs år, hvor de var færdiggjort, kunne anses for at udgøre udlejningsejendomme, der ville kunne sælges momsfrit. Lejlighederne ville ikke være sat til salg (momspligtig aktivitet) på tidspunktet for opgørelsen af reguleringsbeløbet, og hele den fratrukne moms ville skulle berigtiges på én gang.

3. Gældende praksis

I henhold til reguleringsreglerne for investeringsgoder i momslovens §§ 43 og 44, skal tidligere foretagne fradrag reguleres på baggrund af investeringsgodets anvendelse i det enkelte regnskabsår efter indkøb eller ibrugtagning. Grundlaget for reguleringen opgøres for investeringsgoder på anskaffelsestidspunktet eller ibrugtagningstidspunktet.

I henhold til administrativ praksis opgøres grundlaget for reguleringen af investeringsgodet ved opførelse af fast ejendom på ibrugtagningstidspunktet. Eventuelle foreløbige fradrag taget i forbindelse med opførelsen af fast ejendom berigtiges på ibrugtagningstidspunktet. Dvs. at når en afgiftspligtig person har

taget fradrag for moms i forbindelse med fx opførelse af en fast ejendom, men efterfølgende anvender ejendommen til momsfritagne aktiviteter, skal der ske berigtigelse af de foreløbige foretagne fradrag. Berigtigelse vil i denne situation omfatte en samlet tilbagebetaling af tidligere foretagne fradrag. Det kan også være den omvendte situation, hvor en afgiftspligtig person ikke har taget fradrag, men efterfølgende anvender ejendommen til momspligtige aktiviteter. Berigtigelse vil i denne situation medføre, at den afgiftspligtige person samlet gives fradrag for tidligere indkøb.

Det er anvendelsen af den faste ejendom på ibrugtagningstidspunktet, der er afgørende for berigtigelsen af fradraget og grundlaget for opgørelsen af reguleringsforpligtigelsen.

Ved opførelse af en fast ejendom med henblik på momspligtigt salg, anses færdiggørelsestidspunktet for at være ibrugtagningstidspunktet forudsat, at ejendommen enten rent faktisk sælges i færdiggørelsesåret eller fortsat er til salg ved regnskabsårets slutning.

Er ejendommen opført til virksomhedens eget momspligtige brug, anses færdiggørelsestidspunktet for at være ibrugtagningstidspunktet.

Opføres ejendommen med henblik på momsfri udlejning, anses ejendommen for at være taget i brug, når første udlejning finder sted. Ejendommen er taget i brug til udlejning, når alle parter har underskrevet lejekontrakten, dog forudsat at ejendommen er færdiggjort.

Den fradragsberettigede moms og dermed grundlaget for regulering af momsen af byggeriet i de respektive regnskabsår, opgøres på ibrugtagningstidspunktet.

Hvis den afgiftspligtige person således opfører en ejendom med henblik på momspligtig aktivitet (f.eks. momspligtigt salg), er der fradragsret for momsen af omkostningerne til byggeriet. I det tilfælde, hvor ejendommen i det samme regnskabsår, hvori den er færdiggjort, i stedet for tages i brug til momsfri aktivitet (f.eks. momsfri udlejning), skal hele det fratrukne momsbeløb berigtiges. Berigtigelsen skal ske i regnskabsåret, hvori ejendommen blev taget i brug til momsfritaget aktivitet.

I den omvendte situation, hvor den afgiftspligtige person ikke har taget fradrag, fordi den oprindelige hensigt med opførelsen af ejendommen var momsfritaget aktivitet (f.eks. momsfri udlejning), men hvor ejendommen i stedet sælges med moms i det samme regnskabsår, hvor den er færdigopført, har den afgiftspligtige person ret til et berigtigende fradrag for moms af omkostningerne til byggeriet i opførelsesperioden. Det berigtigende fradrag foretages i den momsperiode, hvori salgsmomsen skal angives og indbetales.

4. SKM2024. 335. BR

Sagen angik i første række, om et selskab havde haft ret til at fradrage en købsmoms ved selskabets køb af en grund samt efterfølgende opførelse af nye rækkehuse på grunden. Hvis selskabet havde haft ret hertil, var spørgsmålet i anden række, om reguleringen af det foretagne momsfradrag i forbindelse med selskabets efterfølgende momsfritagne udlejning af rækkehusene skulle ske samlet i det år, da rækkehusene blev taget i brug til momsfri udlejning (berigtigelse), eller over 10 år.

Retten fandt det godtgjort, at det ved købet af grunden og opførelse af rækkehusene, havde været hensigten at foretage et momspligtigt salg. Selskabet var derfor berettiget til momsfradrag for den købsmoms, de har betalt i forbindelse med opførelsen.

Retten fandt følgende i relation til spørgsmålet om berigtigelse:

"Fradragsretten bevares, når den én gang er opstået, selv om den påtænkte virksomhed ikke realiseres, jf. EU-domstolens afgørelse i sag C-249/17 (Ryan Air) præmis 25. Under hensyn hertil og da der efter

ordlyden af momslovens § 43 og § 44, samt forarbejderne til bestemmelserne ved ændring af anvendelse skal ske en regulering over 10 år, tager vi parternes subsidiære påstand om hjemvisning til fornyet behandling ved Skattestyrelsen til følge, med henblik på at der foretages regulering efter momslovens §§ 43 - 44. Det forhold, at den administrative praksis er ændret efter færdigopførelsen af rækkehusene, kan ikke begrunde, at der skal ske en samlet tilbagebetaling af momsfradraget, for så vidt angår de rækkehuse, hvor husene er udlejet i samme regnskabsår, som de er opført."

Det er Skattestyrelsens vurdering, at den administrative praksis om berigtigelse af fradrag for købsmoms på ibrugtagningstidspunktet er underkendt ved dommen.

5. Ny praksis

Der skal fremover ikke ske berigtigelse (samlet tilbagebetaling) af det foretagne momsfradrag ved ændret anvendelse ved ibrugtagning af fast ejendom, der er omfattet af reguleringsreglerne i momslovens §§ 43-44. Styresignalet vedrører ikke situationer, hvor der skal ske berigtigelse efter momslovens særlige regler om frivillig registrering for udlejning af fast ejendom i momslovens § 51, jf. momsbekendtgørelsens § 51, stk. 3, eller situationer, hvor den afgiftspligtige person ikke har været berettiget til at tage fradrag for købsmoms i forbindelse med opførelsen af den fast ejendom.

I en situation, hvor der er opnået hel eller delvis fradragsret i forbindelse med opførelsen af fast ejendom og anvendelsen overgår til en udelukkende momsfritagen aktivitet i samme regnskabsår som ibrugtagningsåret eller senere, skal der ske udtagningsbeskatning. Udtagningsbeskatning vil således træde i stedet for en berigtigelse af tidligere foretagne fradrag.

Udtagningsbeskatning i reguleringsperioden for investeringsgoder blev indført ved § 4 i lov nr. 1295 af 5. december 2019 og trådte i kraft 1. juli 2021.

Før 1. juli 2021 var det således ikke muligt at udtagningsbeskatte investeringsgoder i reguleringsperioden. Derfor beskrives i det følgende også, hvordan regulering af fradraget for investeringsgodet fast ejendom skal foretages, når der ikke skal ske udtagningsbeskatning.

Udtagningsbeskatning i reguleringsperioden

Med virkning fra 1. juli 2021 blev ændringerne af momslovens udtagningsregler (lov nr. 1295 af 5. december 2019) sat i kraft.

Da der i henhold til SKM2024. 335. BR ikke kan ske berigtigelse i henhold til momslovens § 43 og § 44 skal de hidtidige "berigtigelsessituationer" behandles efter momslovens almindelige regler, herunder momslovens § 5, stk. 1, der omhandler udtagning af varer.

I henhold til momslovens § 5, stk. 1, sidestilles udtagning af varer fra virksomheden til privat brug eller formål, som ikke vedrører den registreringspligtige virksomheds levering af varer og ydelser, hvis der er opnået fuld eller delvis fradragsret ved indkøbet eller fremstilling m.v. af de pågældende varer med levering mod vederlag. En vares overgang fra momspligtig til udelukkende momsfritaget anvendelse, vil således skulle anses som udtagning af en vare, også selv om varen anvendes i virksomheden.

I en situation, hvor en fast ejendom er opført med henblik på momspligtige aktiviteter - for hvilke der har været fradragsret for købsmoms i forbindelse med opførelsen af ejendommen - efter færdiggørelse overgår til fuld momsfri aktivitet, skal der således ske udtagningsbeskatning. Ved momsfri udlejning anses aktiviteten påbegyndt ved lejeaftalens underskrivelse (tidspunktet for udtagning), da den faste ejendom i henhold til praksis vil anses som ibrugtaget til momsfrie formål på dette tidspunkt.

Der skal således ske udtagningsbeskatning i de situationer, hvor der i forbindelse med opførelsen af ejendommen har været fradragsret i dele eller hele opførelsesperioden, men hvor investeringsgodet efter færdiggørelse anvendes til fuld momsfri anvendelse.

Afgiftsgrundlaget udgør efter momslovens § 28, stk. 1, købsprisen for varerne eller for tilsvarende varer eller i mangel af en købspris kostprisen på det tidspunkt, hvor udtagningen finder sted. Den afgiftspligtige person vil i den forbindelse være berettiget til at foretage regulering af fradraget op til fuld fradragsret, hvis dette ikke allerede er sket, for den resterende del af reguleringsperioden, jf. § 44, stk. 2, 3. punktum. Reguleringsbeløbet kan dog ikke overstige 25 pct. af afgiftsgrundlaget, jf. § 43 stk. 3, nr. 4.

I relation til reguleringsforpligtigelsen bemærkes, at for så vidt angår nye bygninger, der er taget i brug og som udtages inden for de første 5 regnskabsår i reguleringsperioden, skal der betales moms af udtagningen, idet ejendommen anses som en ny bygning på udtagningstidspunktet. Ejendommen anses ved udtagningen, der sidestilles med et salg, som anvendt til fuldt fradragsberettigede formål i den resterende del af reguleringsperioden.

For så vidt angår bygninger, der ikke længere betragtes som nye, skal der ikke betales moms ved udtagningen. Ejendommen anses ved udtagningen som anvendt til ikke-fradragsberettigede formål, hvorfor der skal ske en samlet regulering af den fradragsberettigede moms for den resterende del af reguleringsperioden, jf. momslovens § 44, stk. 2.

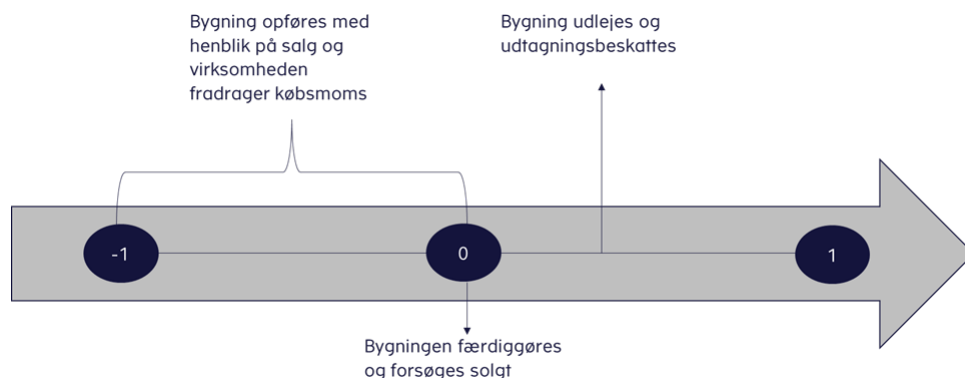
Hvis ejendommen er opført uden fradragsret med henblik på momsfri udlejning, vil reguleringsperioden påbegyndes på det tidspunkt, hvor ejendommen er taget i brug til momsfri udlejning. Ejendommen er taget i brug til momsfri udlejning, når alle parter har underskrevet lejekontrakten, dog forudsat at ejendommen er færdiggjort. Hvis ejendommen i denne situation ikke ibrugtages, men sælges, vil den afgiftspligtige person kunne anvende reglerne om regulering af fradrag i momslovens § 43, stk. 3, nr. 3, og foretage en samlet regulering af fradrag for den resterende del af reguleringsperioden (kompenserende fradrag).

Eksempel

En virksomhed opfører en bygning med henblik på et momspligtigt salg (momspligtig aktivitet), hvorfor virksomheden tager fradrag for momsen af omkostningerne i opførelsesperioden, jf. momslovens § 37, stk. 1. Bygningen færdiggøres på tidspunkt 0 og forsøges solgt. Bygningen tages derved i brug til momspligtig aktivitet.

Bygningen udlejes momsfrit nogle måneder senere i samme år som færdiggørelsesåret, hvorved bygningen overgår til udelukkende momsfri anvendelse. Bygningen skal på dette tidspunkt udtagningsbeskattes, jf. momslovens § 5, stk. 1. (Efter den underkendte praksis skulle der ske berigtigelse).

Afgiftsgrundlaget er købsprisen på en tilsvarende ejendom eller i mangel af en købspris kostprisen på det tidspunkt, hvor udtagningen finder sted, jf. momslovens 5, stk. 1 og § 28, stk. 1. En ny 10-årig reguleringsperiode begynder for den faste ejendom på tidspunktet for udtagningen.



Bemærk at reguleringsgrundlaget for den reguleringsperiode, der påbegyndes ved udtagningen af den faste ejendom, udgøres af den betalte udtagningsmoms.

I den situation, hvor der under opførelsen sker ét eller flere skift i den afgiftspligtige persons hensigt fra momspligtig aktivitet (f.eks. momspligtigt salg) til momsfri anvendelse (f.eks. momsfri udlejning) skal Skattestyrelsen bemærke følgende:

For det første skal det bemærkes, at efter momslovens § 36 a, indtræder fradragsretten, jf. §§ 37-39 på tidspunktet for leveringen af varen eller ydelsen, jf. §§ 23, 23a og 24.

Det er derfor hensigten for investeringsgodets anvendelse på tidspunktet for fradragsrettens opståen, der er afgørende for, om den afgiftspligtige person har fradragsret eller ej for de pågældende køb af varer og ydelser i forbindelse med opførelsen af den faste ejendom. I en situation, hvor hensigten skifter mellem momspligtig aktivitet (f.eks. momspligtigt salg) til momsfri anvendelse (f.eks. momsfri udlejning) vil den afgiftspligtige person have fradragsret i de perioder, hvor den afgiftspligtige person har en hensigt om momspligtig aktivitet (f.eks. salgshensigt).

For det andet skal det bemærkes, at i det omfang, der i forbindelse med opførelsen af bygningen tages fradrag for moms på køb af varer og ydelser, og der derfor er en momspligtig hensigt, vil ejendommen skulle udtagningsbeskattes, hvis den efter færdiggørelse anvendes til fuld momsfri aktivitet.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at der kan gives kompenserende fradrag i den situation, hvor der i forbindelse med udtagning ikke allerede er opnået fuldt fradrag. I reguleringsperioden kan der gives kompenserende fradrag efter momslovens § 43, stk. 3, nr. 3. Før reguleringsperioden og efter reguleringsperiodens udløb, kan der gives kompenserende fradrag efter momslovens § 37, stk. 3.

Regulering af fradrag, når der ikke skal ske udtagningsbeskatning

For fast ejendom skal der ske regulering af den fradragsberettigede afgift, hvis der sker ændringer i anvendelsen efter anskaffelsen af godet, jf. momslovens § 43.

Regulering i de enkelte regnskabsår foretages som udgangspunkt for investeringsgoder med en femtedel af det momsbeløb, som er betalt i forbindelse med anskaffelsen af det pågældende investeringsgode, jf. momslovens § 44, stk. 1, 1. pkt. For fast ejendom dog med en tiendedel af det afgiftsbeløb, som er betalt i forbindelse med anskaffelsen eller ibrugtagningen af det pågældende investeringsgode, jf. momslovens § 44, stk. 2, 1. pkt.

Reguleringen sker 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, jf. momslovens § 44, stk. 2, 2. pkt. Med fradragsretten i det regnskab, hvor det

pågældende investeringsgode er anskaffet eller taget i brug, menes der summen af de foretagne fradrag i hele opførelsesperioden i forhold til den betalte moms i opførelsesperioden.

Det bemærkes i den forbindelse, at der ikke længere skal foretages en såkaldt "berigtigelse" på ibrugtagningstidspunktet.

Det momsbeløb, som er betalt indtil ibrugtagning, udgør på den baggrund reguleringsgrundlaget. Fastsættelsen af reguleringsbeløbet skal således ske på grundlag af 1/10 (fast ejendom) af det på ibrugtagningstidspunktet betalte momsbeløb (reguleringsgrundlaget), og de ændringer i fradragsretten, som finder sted i de enkelte regnskabsår, i forhold til fradragsretten i det regnskabsår, hvor investeringsgodet blev anskaffet eller ibrugtaget.

Fradragsretten i ibrugtagsårsåret opgøres som summen af de foretagne fradrag i opførelsesperioden i forhold til den betalte moms i opførelsesperioden. Denne fradragsprocent udgør referencepunktet for den efterfølgende regulering.

Reguleringsbeløbet skal medtages ved opgørelse af virksomhedens købsmoms for den momsperiode, i hvilket omfanget af reguleringen kan konstateres. Dvs. ved det pågældende regnskabsårs udløb.

Særligt om ibrugtagning ved fast ejendom

Ibrugtagningstidspunktet, når hensigten er *momspligtig anvendelse*, anses for at være det tidspunkt, hvor *ejendommen er færdig*.

I de tilfælde, hvor hensigten i stedet er momsfri udlejning, anses ibrugtagningstidspunktet for at være tidspunktet, hvor lejekontrakten indgås og underskrives, forudsat ejendommen er færdiggjort. I det omfang ejendommen ikke er færdiggjort på tidspunktet for underskrivelse af lejekontrakten, vil ibrugtagningstidspunktet være færdiggørelsestidspunktet.

Kompenserende momsregulering

Hvis en fast ejendom er opført uden fradragsret med henblik på momsfri udlejning, vil reguleringsperioden påbegyndes på det tidspunkt, hvor ejendommen er taget i brug til momsfri udlejning. Hvis ejendommen i denne situation ikke ibrugtages til momsfri udlejning, men sælges, vil den afgiftspligtige person kunne anvende reglerne om regulering af fradrag i momslovens § 43, stk. 3, nr. 3 og foretage en samlet regulering af fradrag for den resterende del af reguleringsperioden.

Særlige regler om regulering i ibrugtagsårsåret (før 1. juli 2021)

Før 1. juli 2021 skulle, der ikke ske udtagningsbeskatning ved en fast ejendoms overgang fra momspligtig anvendelse til fuld momsfritagen anvendelse. Derimod skulle der ske regulering over en 10-årige periode inklusive ibrugtagsårsåret, jf. SKM2024. 335. BR. Referencepunktet for den efterfølgende regulering opgøres som summen af de foretagne fradrag i opførelsesperioden i forhold til den betalte moms i opførelsesperioden.

Referencepunktet fastlægges ved regnskabsårets afslutning i færdiggørelsesåret, hvis den faste ejendom er taget i brug.

En fast ejendoms anvendelse fastlægges ved regnskabsårets afslutning i færdiggørelsesåret, hvis den fast ejendom er taget i brug. Således forstået, at hvis en fast ejendom i færdiggørelsesåret udlejes, vil der skulle ske regulering af den betalt moms med en tiendedel hvert år inklusive ibrugtagsårsåret. Er en fast ejendom derimod taget i brug i færdiggørelsesåret til momspligtigt salg og forsøges solgt ved udgangen af det regnskabsår, hvor bygningen står færdig, vil der ikke skulle foretages regulering det pågældende år.

Eksempel (før 1. juli 2021)

En ejendom opføres over 4 år. I år 1-3 har virksomheden taget fradrag for købsmoms, da hensigten var momspligtigt salg. I år 4 er hensigten momsfri udlejning, hvorfor virksomheden ikke tager fradrag for købsmoms. Ejendommen udlejes i år 4, der også er færdiggørelsesåret.

	Betalt købsmoms	Fradragsprocent	
År 1 (bygningen opføres)	500.000	100 %	
År 2 (bygningen opføres)	500.000	100 %	
År 3 (bygningen opføres)	500.000	100 %	
År 4 (bygningen opføres)	500.000	0 %	
Opgjort fradragsprocent i ibrugtagningsåret		75 % $(1.500.000/2.000.000)*100$	
	Købsmoms fordelt over 10 år inkl. ibrugtagnings- året		Reguleringsbeløb
Regulering i færdiggørel- sesåret	200.000	0	-150.000
Reguleringsår 2	200.000	0	-150.000
Reguleringsår 3	200.000	0	-150.000
Reguleringsår 4	200.000	0	-150.000
Reguleringsår 5	200.000	0	-150.000
Reguleringsår 6	200.000	0	-150.000
Reguleringsår 7	200.000	0	-150.000
Reguleringsår 8	200.000	0	-150.000
Reguleringsår 9	200.000	0	-150.000
Reguleringsår 10	200.000	0	-150.000

6. Genoptagelse

Der kan anmodes om genoptagelse af afgiftstilsvaret, hvis hidtidig dansk praksis samlet set har været til ugunst for den afgiftspligtige. Det betyder, at hvis der anmodes om genoptagelse, skal anmodningen omfatte alle de afgiftsperioder, der kan ske genoptagelse for. Der kan ikke anmodes om genoptagelse alene for udvalgte perioder.

Såfremt den momsbetaling, som gøres til genstand for genoptagelse, har været fratrullet i skatteansættelsen, skal der ske en korresponderende ændring af den skattepligtige indkomstansættelse.

6.1. Frister for genoptagelse

Ordinær genoptagelse

I henhold til skatteforvaltningslovens § 31, stk. 2, kan der ske genoptagelse, hvis anmodning herom fremsættes senest 3 år efter angivelsesfristens udløb.

Ekstraordinær genoptagelse

Hvis fristen i skatteforvaltningslovens § 31, stk. 2, er udløbet, kan der i henhold til skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 1, efter anmodning ske ekstraordinær genoptagelse til gunst for den afgiftspligtige fra og med den afgiftsperiode, der er helt eller delvis sammenfaldende med den afgiftsperiode, der var til prøvelse i den første sag, der resulterede i underkendelse af praksis, eller den afgiftsperiode, der er påbegyndt, men endnu ikke udløbet, 3 år forud for underkendelse af praksis.

Praksis om, berigtigelse af investeringsgoder, må anses for underkendt ved dom SKM2024. 335. BR, som vedrørte afgiftsperioden fra den 1. januar 2016 til den 31. marts 2019 og perioden fra 1. april 2019 til reguleringsperiodens udløb. Hvis betingelserne for ekstraordinær genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 1, er opfyldte, kan der derfor ske ekstraordinær genoptagelse fra og med den afgiftsperiode, der er påbegyndt, men endnu ikke afsluttet den 1. januar 2016.

Reaktionsfrist

I henhold til skatteforvaltningslovens § 32, stk. 2, kan en ændring af afgiftstilsvaret kun foretages efter stk. 1, hvis anmodning fra den afgiftspligtige fremsættes senest 6 måneder efter, at den afgiftspligtige er kommet til kundskab om det forhold, der begrunder en fravigelse af fristerne i § 31.

Reaktionsfristen regnes fra offentliggørelsen af dette styresignal på Skatteforvaltningens hjemmeside, www.SKAT.dk.

6.2. Anmodning om genoptagelse

Anmodning om genoptagelse kan ske digitalt på www.skat.dk eller ved at sende en skriftlig anmodning til Skattestyrelsen til adressen: Skattestyrelsen, Nykøbingvej 76, 4990 Sakskøbing.

Anmodningen skal indeholde oplysninger om navn, adresse og CVR-nr., samt en specificeret opgørelse af kravet på tilbagebetaling, periodiseret for hver afgiftsperiode.

Virksomheden skal kunne dokumentere opgørelsen af tilbagebetalingskravet gennem relevant regnskabsmateriale og andet relevant bilagsmateriale, som kan bidrage til at dokumentere kravet.

7. Gyldighed

Virksomheder kan påberåbe sig den nye praksis med både fremad- og bagudrettet virkning. Se afsnit 6 om genoptagelse.

Styresignalet har virkning fra offentliggørelse på skat.dk. Det vil sige, at virksomheder er forpligtet til at efterleve skærpsen, jf. momslovens § 5, stk. 1, fra tidspunktet for offentliggørelse.

Den ændrede praksis, som er indeholdt i styresignalet, vil blive indarbejdet i Den juridiske vejledning 2025-2. Efter offentliggørelsen i Den juridiske vejledning og udløbet af reaktionsfristen, er styresignalet ophævet.

Skatteministeriet, den 28. januar 2025

RASMUS STOKLUND