

Moms

ved salg af fast ejendom



”

At modtage aktier som vederlag for fast ejendom fritager ikke i sig selv selskabet for at betale moms.



*Af advokat Jan Blicher Grunnet,
Kromann Reumert*

Ved overdragelse af fast ejendom bør der gøres nogle strukturmæssige overvejelser for at minimere eventuelle udgifter til moms. Eksempelvis kan man se på mulighederne for at anvende reglerne om momsfri virksomhedsoverdragelse, aktiver anvendt i momsfritaget virksomhed og salg af selskaber. Disse muligheder behandles i denne artikel.

1. indledning

Ved overdragelse af fast ejendom opstår der ofte spørgsmål om, hvorvidt der skal betales moms ved overdragelsen. Dette er særlig relevant når køber er selskaber eller personer, som ikke kan fradrage købsmomsen, fordi ejendommen skal bruges i momsfritaget virksomhed. Det kan være tilfældet, hvis køber skal anvende ejendommen til udlejning. Det er som udgangspunkt momsfritaget virksomhed at udleje fast ejendom, men udlejeren kan anmode om at blive frivilligt momsregistreret for udlejningen. Det gælder dog ikke boligudlejning. Pensionskasser, banker og forsikringselskaber driver primært momsfritaget virksomhed, og derfor vil momsen udgøre en net-



Fast ejendom kan overdrages ved et direkte salg, hvor ejendommen overdrages ved en almindelig købsaftale eller lignende. Det er også muligt at overdrage fast ejendom indirekte ved at anvende et selskab.

toomkostning, når ejendommen bruges i denne fritagne virksomhed. Når køber kan fradrage momsen kan det stadigvæk være relevant at undgå momsen for derved at undgå en eventuel likviditetsmæssig belastning.

Fast ejendom kan overdrages ved et direkte salg, hvor ejendommen overdrages ved en almindelig købsaftale eller lignende. Det er også muligt at overdrage fast ejendom indirekte ved at anvende et selskab. Ved en indirekte overdragelse får køber kontrol over ejendommen ved at købe det selskab, som ejer den faste ejendom. Sælgersiden vil derfor i nogle tilfælde indskyde ejendommen i et helejet datterselskab, hvorefter selskabet – som nu ejer ejendommen – helt eller delvist kan sælges. Dette sker ofte ved at apportindskyde ejendommen i et nystiftet eller eksisterende kapitalselskab. Et apportindskud udgør en overdragelse i momslovens forstand, og der skal derfor som udgangspunkt beregnes moms heraf¹. At modtage aktier som vederlag for fast ejendom fritager nemlig ikke i sig selv selskabet for at betale moms. Det er kun muligt at undgå moms på apportindskuddet, hvis der er tale om en momsfristaget transaktion.

En overdragelse af en fast ejendom er momsfristaget – og dette er uanset om overdragelsen sker ved et direkte salg eller ved et apportindskud – hvis overdragelsen er:

1. af en gammel bygning (se afsnit 2 nedenfor)
2. i forbindelse med en momsfri virksomhedsoverdragelse (se afsnit 4 nedenfor)
3. af en ejendom, der har været anvendt i en momsfristaget virksomhed (se afsnit 5 nedenfor).

2. Sondringen mellem gamle og nye bygninger

Salg af bygninger og byggegrunde har historisk været fritaget for moms. Siden den 1. januar 2011 har salg af nye bygninger og byggegrunde dog været pålagt moms. Da overdragelse af bygninger, der i momsmæssig henseende ikke anses for nye, stadig er fritaget for moms, medfører reglerne derfor, at afgrænsningen mellem det momsfrie og det momspligtige område blandt andet bliver en sontring mellem "nye" og "gamle" bygninger m.v.

Nye bygninger

En bygning anses momsmæssigt for ny i følgende tilfælde:

1. salg af bygningen inden første indflytning
2. første salg af bygningen efter der er sket indflytning, når salget sker mindre end fem år efter bygningens færdiggørelse
3. ved andet og efterfølgende salg, der sker inden for fem år fra bygningens færdiggørelse, hvis salget sker inden bygningen har været i brug ved indflytning i en periode på to år, og det første salg er sket mellem interesseforbundne parter.

Som det ses under punkt i) er en nyopført bygning altid ny, når bygningen sælges inden der er sket indflytning. Ved indflytning forstås, at bygningen er taget i brug til det formål, som den er bestemt til. Hvis dette kriterium – om at en bygning er ny, når salget sker før bygningen har været taget i brug – stod alene, ville sælger have mulighed for at omgå momsen ved at sørge for, at bygningen blev taget i brug inden første salg. For at undgå den situation anses en bygning – som det fremgår under punkt ii) – også for at være ny den dag, bygningen sælges første gang, når der er sket indflytning, og når salget sker mindre end fem år efter dagen for bygningens færdiggørelse. Ved færdiggørelse forstås, at byggeriet har nået det stadie, hvor ejendommen kan anvendes til det formål, den er beregnet til. Det vil bero på en konkret vurdering i hvert enkelt tilfælde, hvornår bygningen kan anses for færdiggjort. Eksempelvis vil en bygning ikke anses for færdiggjort, hvis den for eksempel mangler lovpligtige ramper til gangbesværede, gelænder eller projekterede elevatorer, uanset om bygningen er taget i brug ved indflytning.² Endelig gælder der – som det fremgår ovenfor under punkt iii) – en speciel regel, hvis det første salg af bygningen sker til en interesseforbundet part. I sådanne tilfælde vil bygningen blive anset for at være en ny bygning, hvis den efterfølgende sælges inden for fem år fra bygningens færdiggørelse, og hvis salget sker, inden bygningen har været taget i brug ved indflytning i to år. Der anses i momslovens forstand at være et interessefællesskab mellem køber og sælger når:

1. sælger og køber er nært forbundet gennem familie eller andre nære personlige bindinger
2. sælger og køber er nært forbundet gennem retlige, ledelsesmæssige eller medlemsmæssige bindinger
3. sælger eller køber har økonomisk interesse i den anden parts virksomhed eller ejendom.

Gamle bygninger

Der skal ikke moms på salg af såkaldte gamle bygninger. Gamle bygninger er i denne sammenhæng bygninger, som enten er opført inden reglerne om moms på overdragelse af visse bygninger trådte i kraft den 1. januar 2011 eller som ikke er omfattede af definitionen af nye bygninger, jf. ovenfor. En bygning anses i denne forbindelse for opført inden 1. januar 2011, hvis byggeriet var påbegyndt – ved støbning af fundament – inden den 1. januar 2011.

Ombygninger

En gammel bygning kan blive ny igen i momslovens forstand, hvis der foretages væsentlige ombygninger.

Ved salg af en bygning med tilhørende grund anses der i momslovens forstand for at være foretaget væsentlige ombygninger, hvis værdien af ombygningen overstiger 25 pct. af ejendomsværdien.

Beregningen sker på den måde, at værdien af ombygningsarbejdet eksklusiv moms ikke må overstige 25 % af ejendomsværdien efter ejendomsvurderingsloven. Ejendomsværdien tillægges værdien eksklusiv moms af udført ombygningsarbejde. Hvis der eksempelvis er tale om en ejendomsværdi på 200 mio. kr. og der ombygges for 75 mio. kr. eksklusiv moms vil der være tale om en ombygningsprocent på ca. 27 %. Denne fremkommer ved at dividere ombygningsudgiften på 75 mio. kr. med ejendomsværdien tillagt ombygningsudgiften, som samlet er på 275 mio. kr.

Dog gælder der den regel, at såfremt den faktisk opnåede salgpris overstiger ejendomsværdien med tillæg af værdien af udført ombygningsarbejde, kan sælger vælge at anvende salgssummen som beregningsgrundlag for de 25 %.

3. Byggegrunde

Der skal moms på salg af byggegrunde. En byggegrund forstås som et ubebygget areal, der efter planloven er udlagt til formål, som muliggør opførelse af bygninger. Det har ikke betydning for momspligten, at der gælder særlige regler for udnyttelsen af arealerne, som eventuelt sætter begrænsninger med hensyn til udnyttelsen af grunden. Det har heller ikke betydning, at byggegrunden er byggemodnet.

Da en byggegrund defineres som et ubebygget areal, er der som hovedregel ikke tale om overdragelse af en byggegrund, hvis der er opført en bygning på grunden.

Selvom der ligger en bygning på grunden, vil det dog i henhold til praksis blive anset for en overdragelse af en byggegrund, hvis det af omstændighederne fremgår, at bygningen skal rives ned.



**KUN
15 kr.
pr. lønseddel**

VIL DU KØRE LØN NEMT OG BILLIGT ?

Danløn gør det hurtigt, nemt og billigt at køre løn - også når du administrerer løn for flere virksomheder. Systemet klarer automatisk en række overførsler og indberetninger og er integreret til de mest udbredte økonomisystemer. Nemmere bliver det ikke!

 **Prøv Danløn gratis på danlon.dk**

Danske Lønssystemer A/S • Gydevang 46 • 3450 Allerød

danløn



Ved overdragelse af landbrugsejendomme kan der opstå spørgsmål omkring købers mulighed for at udleje ejendommen og/eller drive anden form for landbrug end det, som sælger har drevet på ejendommen.

Det er eksempelvis tilfældet, hvis:

1. sælger er involveret i selve den fysiske nedrivning af de gamle bygninger³
2. det fremgår af overdragelsesaftalen at bygningen erhverves af køber med henblik på nedrivning og opførelse af et nyt byggeri⁴
3. det fremgår af andre omstændigheder, at det økonomiske formål med salget er levering af en byggegrund, hvor der kan ske opførelse af en ny bygning⁵.

4. Virksomhedsoverdragelse

Der skal i henhold til momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt. ikke pålægges moms ved salg af nye bygninger og/eller byggegrunde, hvis salget skal ansues som en hel eller delvis virksomhedsoverdragelse i momslovens forstand. Der er tale om en virksomhedsoverdragelse i momslovens forstand, når alle de aktiver, som basalt set er nødvendige for virksomhedens fortsatte drift, indgår i overdragelsen.

Overdragelse af fast ejendom kan efter omstændighederne i sig selv anses for en hel eller delvis virksomhedsoverdragelse.

Det er en betingelse for momsfriheden efter momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt., at køber enten selv fortsætter driften af den overtagne virksomhed eller udøver en driftsmæssig anvendelse af de overtagne aktiver, der kan sidestilles hermed. Samtidigt skal sælger stoppe med at drive den del af virksomheden, der er blevet overtaget. Herudover er det en betingelse, at køber er eller bliver momsregistreret. Derudover skal SKAT inden for otte dage have besked om overdragelsen.

For at vurdere om en overdragelse af fast ejendom i sig selv udgør en virksomhedsoverdragelse i momslovens forstand, er der – for overblikkets skyld – nedenfor foretaget en inddeling i udlejningsejendomme, domicilejendomme, projektejendomme og byggegrunde. Det er de samme overordnede betingelser, som gælder for overtagelserne af de forskellige ejendoms typer.

Udlejningsejendomme

Overdrages en ny bygning, som har været udlejet med moms, sammen med de tilhørende udlejningskontrakter vil dette kunne ske uden moms i henhold til momsreglerne om virksomhedsoverdragelse, hvis følgende betingelser er opfyldte:

1. der drives på tidspunktet for overtagelsen virksomhed med udlejning
2. sælger ophører med at drive den overtagne udlejningsvirksomhed i relation til den overtagne ejendom
3. køber er eller bliver frivilligt momsregistreret for udlejning af fast ejendom
4. køber viderefører udlejningsvirksomheden
5. SKAT informeres om virksomhedsovertagelsen indenfor otte dage.

Ejer sælger flere udlejningsejendomme, kan hver udlejningsejendom overdrages selvstændigt uden moms.

Betingelsen om, at alle de aktiver, som basalt set er nødvendige for virksomhedens fortsatte drift, skal indgå i overtagelsen, så køber kan fortsætte virksomheden, rejser spørgsmål i relation til tomgang og ombygning.

Det kan tænkes, at der er tomgang i bygningen i form af lejemål, som ikke er udlejede på overtagelsestidspunktet. Det er efter min opfattelse muligt at anvende bestemmelsen om momsfri virksomhedsoverdragelse, selvom det ikke er alle lejemål, som er udlejede på overtagelsestidspunktet. Det er en forudsætning, at sælger reelt forsøger at holde udlejningsvirksomheden, som overdrages, i fortsat drift på tidspunktet for overtagelsen, og køber har samme hensigt om fortsat drift.

Det kan tænkes, at bygningen skal ombygges og/eller renoveres, og at lejerne i bygningen derfor midlertidigt eller permanent er fraflyttet. At en lejer midlertidigt fraflytter en del af ejendommen, eller at der flytter en ny lejer ind efter ombygningen, ændrer ikke på, at bestemmelsen om momsfri virksomhedsoverdragelse stadigvæk kan bruges.⁶

Det er ikke en betingelse for anvendelse af bestemmelsen om momsfri virksomhedsoverdragelse, at køberen forud for overtagelsen udøver samme type af erhvervsaktivitet som sælgeren.⁷ Dog ligger der i betingelsen om, at der overdrages en økonomisk enhed, som videreføres efter overtagelsen⁸, at køber enten skal fortsætte den samme driftsmæssige anvendelse af de overtagne aktiver, som sælger har udøvet, eller fortsætte med en aktivitet, der kan sidestilles hermed.

Skatterådet har i et bindende svar⁹ taget stilling til et spørgsmål om købers anvendelse af de overtagne aktiviteter til andre formål. Sælger, hvis primære aktivitet var havnedrift, ønskede at overdrage en række arealer. Sælger anvendte arealerne i forbindelse med sine momspligtige aktiviteter, der udgjorde havnedrift og erhvervs-mæssig udlejning med moms. Købers hensigt var at bruge arealerne til at opføre af hotel, kontorer og butikker, mv. Overtagelsen af arealerne var ikke omfattet af bestemmelserne om virksomhedsoverdragelse, da købers ikke ville videreføre sælgers momspligtige virksomhed – hverken havnedriften eller den erhvervs-mæssige udlejning – men i stedet bygge hotel, kontorer og butikker mv. på arealet.

Ved overtagelse af landbrugsejendomme kan der opstå spørgsmål omkring købers mulighed for at udleje ejendommen og/eller drive anden form for landbrug end det, som sælger har drevet på ejendommen. Skatterådet har taget stilling til en situation, hvor sælger havde en landbrugsejendom med malkekvægsbesætning. Køber ville ændre anvendelsen af ejendommen drift til svineproduktion og/eller planteavlproduktion. Skatterådet kom frem til, at der på trods af den ændrede anvendelse var tale om en momsfri virksomhedsoverdragelse. Der blev lagt vægt på, at hele virksomheden blev



Overdrages der udelukkende en byggegrund – som ikke udlejes
– kan en overdragelse heraf ikke ske momsfrit efter reglerne om virksomhedsoverdragelse.



Ofte anvendes ejendommen til blandede momsmæssige formål, hvilket vil sige, at der både sker momsfri og momspligtig udlejning i den samme ejendom.

overdraget, herunder ejendommen, driftsmidler og besætning. Det fremgik også af afgørelsen, at der ikke ville være tale om en virksomhedsoverdragelse, hvis køber ville udleje ejendommen til en anden landmand.

Ved overdragelse af en udlejningsejendom kan der opstå spørgsmål omkring muligheden for at anvende bestemmelsen om virksomhedsoverdragelse, hvis køber ønsker at anvende ejendommen i sin momspligtige virksomhed, som ikke er udlejning af fast ejendom. Landsretten¹⁰ har taget stilling til denne situation. I sagen havde sælger været frivilligt momsregistreret for udlejning af fast ejendom, og havde udlejet ejendommen indtil overdragelsen. Køber af ejendommen skulle bruge ejendommen til momspligtig drift af et supermarked. Landsretten kom frem til, at der ikke var tale om en momsfri virksomhedsoverdragelse, eftersom køber ikke ville fortsætte sælgers udlejningsvirksomhed.

At sælger tidligere har overvejet en anden anvendelse af ejendommen, eventuelt til momsritaget aktivitet, eller at lokalplanen potentielt giver køber mulighed for at anvende ejendommen til formål, som ikke kan sidestilles med den aktivitet, som sælger udøver på nuværende tidspunkt, ændrer ikke i sig selv på, at bestemmelsen om virksomhedsoverdragelse kan anvendes. Det er selvfølgelig en forudsætning, at køber på overdragelsestidspunktet har en reel hensigt om at fortsætte den virksomhed, som sælger har udøvet.¹¹ Derfor er det ikke muligt at anvende momsfrihedsbestemmelsen hvis køber har til hensigt at videresælge den erhvervede udlejningsejendom.¹²

Ofte anvendes ejendommen til blandede momsmæssige formål, hvilket vil sige, at der både sker momsfri og momspligtig udlejning i den samme ejendom. Det kunne eksempelvis være tilfældet, hvis ejendommen udlejes til butikker i stuen og til bolig i resten af ejendommen. Ejer af ejendommen er udelukkende frivilligt momsregistreret for butiksljemålene, hvor lejen tillægges moms, hvorimod der ikke kan lægges moms på boligudlejningsdelen. Overdrages en ejendom, som indeholder både momsfri og momspligtige lejemål, er det stadig muligt at anvende bestemmelsen om momsfri virksomhedsoverdragelse.¹³ I det tilfælde, hvor køber beslutter at ændre på fordelingen mellem den momsfri og momspligtige del, er det min opfattelse, at der stadigvæk bør anses for at være tale om en anvendelse af ejendommen, som kan sidestilles med den aktivitet, som sælger har udøvet, og dermed bør bestemmelsen om momsfri virksomhedsoverdragelse stadigvæk kunne anvendes. Min opfattelse er baseret på det forhold, at der er tale om en virksomhed med udlejning af fast ejendom, som køber fortsætter. Det er dog efter min opfattelse en forudsætning, at der stadigvæk er momspligtig udlejning i ejendommen, som køber kan blive frivilligt momsregistreret for.

Domicilejendom

Bestemmelsen om momsfri virksomhedsoverdragelse kan anvendes ved overdragelse af domicilejendomme.

Det er en forudsætning, at der på tidspunktet for overdragelsen af domicilejendommen drives en erhvervsmæssig virksomhed og at denne virksomhed overdrages til køber sammen med ejendommen.

I en Landsskatteretskendelse¹⁴ var det ikke en momsfri virksomhedsoverdragelse af en domicilejendom, da køber af ejendommen ikke ville fortsætte med at drive samme forretning fra ejendommen som sælger. Konkret var der tale om, at sælger havde drevet smedieforretning fra ejendommen, hvorimod køber anvendte ejendommen i forbindelse med drift af en vognmandsforretning.

Skatteministeriet har taget bekræftende til genmæle i en landsretssag¹⁵, som også handlede om en domicilejendom. Sælger havde drevet momsregistreret virksomhed inden for edb-branchen. Sælger overdrog alle aktiver med relation til edb-virksomheden – dog med undtagelse af domicilejendommen – til køber. I forbindelse med overdragelsen af edb-virksomheden aftalte køber af virksomheden med sælger at leje domicilejendommen med moms. Kort efter overdragelsen solgte sælger den udlejede domicilejendom til en tredjepart. Landsskatteretten og Told- og Skattestyrelsen¹⁶ var af den opfattelse, at salg af domicilejendommen ikke var en virksomhedsoverdragelse i momslovens forstand. Det var begrundet med, at domicilejendommen ikke var overdraget til køber af edb-virksomheden. For Landsretten gjorde sælger gældende, at domicilejendommen på det tidspunkt, hvor lejeaftalen blev indgået med køber af edb-virksomheden, var overgået til at være en udlejningsejendom i en erhvervsmæssig udlejningsvirksomhed, og dermed at der forelå en virksomhedsoverdragelse i momslovens forstand ved overdragelsen til tredjemand. Skatteministeriet¹⁷ tog bekræftende til genmæle over for denne påstand. Dermed var overdragelsen af domicilejendommen en momsfri virksomhedsoverdragelse, eftersom ejendommen – på tidspunktet for indgåelsen af lejeaftalen med køber af edb-virksomheden – var overgået til at være en udlejningsejendom.

Overdragelse af projektejendomme

Ved projektejendomme forstås i denne sammenhæng tilfælde, hvor en person eller et selskab har erhvervet eller ejer en byggegrund, hvor det er meningen at der skal opføres en bygning, som skal udlejes med moms.

Spørgsmålet er, om bestemmelsen om momsfri virksomhedsoverdragelse kan anvendes, hvis der sker en overdragelse på et tidspunkt, hvor bygningen ikke er færdigbygget og/eller lejer ikke er flyttet ind, og der dermed kan siges ikke at foreligge en igangværende virksomhed, som kan overdrages.

I et bindende svar fra Skatterådet¹⁸ var der tale om apportindskud af en bygning under opførelse med tilhørende aftale om udlejning. Opførelsen af bygningen var opdelt i to etaper under to entreprise-

kontrakter. Der var indgået momspligtige lejekontrakter på hele bygningen med et tredje selskab. Det selskab, som ejede ejendommen, ville apportindskyde bygningen med tilhørende lejekontrakter ind i et partnerselskab. På tidspunktet for apportinskuddet ville etape 1 være færdigbygget, mens etape 2 ville være ca. 90 % færdigbygget. Skatterådet fandt, at apportinskuddet skulle anses som en momsfrigaget virksomhedsoverdragelse. Dette hang blandt andet sammen med, at partnerselskabet havde til hensigt at videreføre den økonomiske virksomhed med hensyn til udlejning af hele bygningskomplekset. I den forbindelse blev partnerselskabet frivilligt momsregistreret for udlejning af fast ejendom.

I et andet bindende svar fra Skatterådet¹⁹ var der tale om, at sælgers virksomhed bestod i at købe byggegrunde, og udarbejde planer for opførelsen af butikslokaler på grundene. Sælger indgik også aftaler med entreprenører om gennemførelse af byggerierne og indgik udlejningsaftaler omkring butikslokalerne, som skulle bygges. Køber af byggegrunden ville indtræde i disse aftalesæt og ville videreføre projektet samt lade sig momsregistrere i forbindelse med udlejningsvirksomheden. Om byggeriet var gået i gang på tidspunktet for overdragelsen afhang ofte af sælgers likviditet og købers ønske. Køber ville – når byggeriet var gennemført – have indtægter ved udlejningen af butikslokalerne, og derfor forelå der en momsfri virksomhedsoverdragelse.

Tag fag på Masterprogram i Direkte & Indirekte Skatter

Fagudbud i efteråret 2014

- Grundlæggende momsret – 14. august
- Case study/Artikkelkoncipering – 18. august
- EU-ret – 19. august
- Afgiftsret (varebaserede) – 19. august
- International Skatteret – 23. september
- Fogedretlig inddrivelse – omstødelse og erstatning – 7. oktober
- Skatte- og afgiftsforvaltningsret – 7. oktober
- Moms – særlige emner – 18. november

Fagudbud i foråret 2015

- Erhvervsbeskatning I
- Erhvervsbeskatning II
- Kapitalgevinstbeskatning
- Selskabsbeskatning
- Omstrukturering

Undervisningen opfylder betingelserne for obligatorisk efteruddannelse af advokater og revisorer

Læs mere om uddannelsen og enkeltfagene på www.masteriskat.au.dk

**Fagene
udbydes
i hele landet**



I forbindelse med anvendelsen af reglerne om momsfri virksomhedsoverdragelse bør køber overtage eventuelle momsreguleringsforpligtelser, som knytter sig til ejendommen.

Sammenfattende betyder det, at overdragelse af en byggegrund med tilhørende entrepriseaftaler om opførelse af et byggeri og tilhørende momspligtige udlejningsaftaler vedrørende det endelige byggeri kan overdrages momsfrit.

Dermed bliver spørgsmålet, hvorvidt bestemmelsen om momsfri virksomhedsoverdragelse kan anvendes i tilfælde, hvor der ikke er indgået entrepriseaftale om opførelse af byggeriet og/eller udlejningsaftaler vedrørende det endelige byggeri. Der findes efter min viden ikke offentliggjorte afgørelser, som tager stilling til spørgsmålet. Det er derfor på nuværende tidspunkt uafklaret hvad der gælder i denne situation. Det vil formentlig hjælpe på muligheden for at anvende bestemmelsen, at der er afholdt udgifter til markedsundersøgelser, arkitekter, ingeniører eller lignende forberedende handlinger. Der kan eventuelt også lægges vægt på, om sælgers primære aktiviteter består i ejendomsudvikling, og dermed om der tidligere har været overdraget lignende projekter om opførelse af nye udlejningsejendomme sammen med tilhørende entrepriseaftaler og udlejningskontrakter. Det kunne også overvejes, om sådanne aktiviteter i koncernforbundne selskaber kunne smitte af. Indenfor momsretten ses der nemlig i nogle tilfælde, at der kan ske afsmitning mellem koncernforbundne selskaber med hensyn til de aktiviteter der drives hos de forskellige selskaber når det skal vurderes, om et selskab i koncernen er en momspligtig person.²⁰

Byggegrunde

Overdrages der udelukkende en byggegrund – som ikke udlejes – kan en overdragelse heraf ikke ske momsfrit efter reglerne om virksomhedsoverdragelse.²¹

Hvis byggegrunden udlejes med moms – det kunne være udlejning til nabovirksomheden, som bruger grunden til opbevaring – kan bestemmelserne om momsfri virksomhedsoverdragelse anvendes. Dernæst kan der være tale om, at byggegrunden overdrages som en del af en igangværende virksomhed. Dette kan være som en del af hvilken som helst virksomhed. Situationen, hvor det er hensigten, at der skal opføres en ejendom på grunden, er beskrevet i foregående afsnit om projektejendomme.

Momsreguleringsforpligtelse

I forbindelse med anvendelsen af reglerne om momsfri virksomhedsoverdragelse bør køber overtage eventuelle momsreguleringsforpligtelser, som knytter sig til ejendommen. På den måde undgås, at sælger skal indbetale tidligere opnået fradrag for moms i relation til ejendommen.

5. Anvendt i momsfritaget virksomhed

Hvis en ejendom udelukkende har været anvendt til momsfritaget udlejningsvirksomhed eller lignende vil det være muligt at sælge ejendommen momsfrit. Bestemmelsen findes i momslovens § 13, stk. 2.

For at sælge ejendommen uden moms skal følgende betingelser være opfyldt:

1. der må ikke have været ret til momsfradrag ved anskaffelsen/opførelsen
2. ejendommen skal udelukkende have været anvendt i momsfritaget virksomhed.

Denne regel kan også anvendes i forbindelse med et apportindskud af ejendommen i et nyt eller eksisterende selskab.

Skatterådet har eksempelvis fastlagt, at salg af sommerhusgrunde²², landbrugsjord²³ og udstykkede byggegrunde²⁴, som har været anvendt i momsfritaget udlejningsvirksomhed, kunne ske momsfrit.

Der kunne eksempelvis også være tale om, at et selskab har erhvervet en grund, hvorpå der er opført boliglejligheder, som har været udlejet uden moms, eller en udlejningsejendom, hvor det er valgt ikke at foretage en frivillig momsregistrering. I disse tilfælde, hvor ejendommen har været anvendt i momsfritaget virksomhed, og der ikke har været ret til fradrag i forbindelse med anskaffelsen, er det muligt at sælge ejendommen uden moms.²⁵ Dette gælder uanset, at ejendommen er ny i momslovens forstand og der ikke er gået 5 år efter færdiggørelsen. Bestemmelsen om momsfrihed indeholder ikke en bestemt tidsperiode, som bygningen skal have været udlejet. Skatterådet har i en afgørelse²⁶ fastlagt, at nye ejerlejligheder kunne sælges momsfrit efter udlejning til bolig i 6 måneder. I afgørelsen var der tale om, at der blev købt nogle bygninger, som skulle renoveres og ombygges til boliglejligheder. Renoveringen ville have et væsentligt omfang og derfor ville de enkelte ejerlejligheder være nye i momslovens forstand. Det var hensigten, at ejerlejlighederne skulle udlejes til bolig. I de enkelte lejeaftaler blev der indsat en forkøbsret for lejerne, som kunne benyttes efter 6 måneder. Skatterådet fastslog, at selvom ejeren samtidigt med indgåelsen af lejeaftalen gav lejeren en købsoption til ejerlejligheden efter en periode på 6 måneder ikke medførte, at salget blev momspligtigt. Det var selvfølgelig en forudsætning, at der ikke i forbindelse med opførelsen blev fradraget købsmoms på udgifterne.²⁷

I en anden afgørelse fra Skatterådet²⁸ blev der taget stilling til, om momslovens § 13, stk. 2, kunne anvendes, hvis hensigten med byggeriet inden færdiggørelse ændres fra salg til nu at blive opført med henblik på udlejning uden moms. Momsen på byggeriet var med rette blevet fratrukket, eftersom hensigten oprindeligt var at opføre lejlighederne med henblik på salg og var dermed indgået i den momspligtige virksomhed. Selvom hensigten inden færdiggørelsen af byggeriet blev ændret til udlejning, fastlagde Skatterådet, at lejlighederne ikke kunne sælges momsfrit. Lejlighederne havde nemlig ikke, som krævet efter momslovens § 13, stk. 2, udelukkende har været

anvendt i momsfrataget virksomhed. Dermed var der ikke mulighed for, at den allerede fratrukne moms kan tilbagebetales og man med tilbagevirkende kraft kan ændre sin virksomhed fra momspligtig til momsfrataget virksomhed.²⁹

I en anden afgørelse fra skatterådet³⁰ ville virksomheden gerne sælge byggegrunde. På grund af usikre markedsforhold i valgte virksomheden i stedet at udleje grundene. Lejerne fik køberet til grunden, som kunne udnyttes når som helst. Skatterådet fandt, at virksomhedens overordnede hensigt var at sælge grundene, og det ændrede ikke på hensigten, at det alternativt var muligt at leje grundene. Derfor ville et salg være momspligtigt uanset om grundene forinden salget havde været udlejet momsfrit.

Der skal ikke tages stilling til momsreguleringsforpligtelser i det tilfælde, hvor § 13, stk. 2 kan anvendes, da der ikke er opstået nogen i forbindelse med anskaffelsen, opførelsen eller ombygningen. Årsagen er, at ejendommen udelukkende har været anvendt i momsfrataget virksomhed.

6. Salg af aktier

Ovenfor er omtalt situationer, hvor en eller flere ejendomme er overdraget, herunder eventuelt ved et apportindskud i et nyt eller eksisterende selskab.

Hvis dette selskab senere bliver solgt, vil salget af aktierne eller anparterne i selskabet som hovedregel være fritaget for moms. Der skal kun pålægges moms på salg af aktier, hvis aktierne giver en eksklusiv brugsrettighed over en ny bygning eller en byggegrund. Der foreligger en eksklusiv brugsrettighed i relation til andele i andelsboligforeninger og aktielejligheder³¹.

Selvom det eneste aktiv i selskabet er en byggegrund eller en ny bygning, skal et salg af samtlige aktier eller anparter i selskabet ikke pålægges moms.³² Dette er dog under den forudsætning, at vedtægterne ikke indeholder en bestemmelse om, at aktierne sikrer en eksklusiv rettighed over ejendommen.

Momsreguleringsforpligtelser skal ikke overdrages til køber, når der udelukkende overdrages aktier i et selskab, da det stadigvæk er det overdragne selskab som ejer ejendommen.

Noter

- 1 Se SKM2007.760.SR (TfS 2008, 238)
- 2 Den juridiske vejledning 2014-1, D.A.5.9.4.1 Levering af nyopførte bygninger
- 3 C-461/08; SKM2010.745.SR (TfS 2010, 1058); SKM2012.416.SR (TfS 2012, 571); SKM2012.505.SR (TfS 2012, 656)
- 4 SKM2013.824.SR (TfS 2014, 221); SKM2013.309.SR (TfS 2013, 370); SKM2013.215.SR (TfS 2013, 253); SKM2012.718.SR (TfS 2013, 59); SKM2012.416.SR (TfS 2012, 571), SKM2010.745.SR (TfS 2010, 1058)
- 5 Sag C-461/08
- 6 SKM2013.59.SR (TfS 2013, 161)
- 7 C-497/01
- 8 SKM2013.160.SR (TfS 2013, 211). Der forelå en momsfri virksomhedsoverdragelse, eftersom køber af ejendommen uændret ville fortsætte med momspligtig udlejning af garagerne.
- 9 SKM2013.824.SR (TfS 2014, 221)
- 10 SKM2006.613.ØLR (TfS 2006, 982). I samme retning se SKM2004.236.LSR (TfS 2004, 499)
- 11 SKM2013.160.SR (TfS 2013, 211)
- 12 SKM2008.423.HR (TfS 2008, 706/U.2008.1627H)
- 13 SKM2013.59.SR (TfS 2013, 161)
- 14 SKM2005.485.LSR (TfS 2006, 24)
- 15 SKM2004.348.TSS (TfS 2004, 677)
- 16 SKM2003.302.LSR (TfS 2003, 581)
- 17 SKM2004.348 (TfS 2004, 677)
- 18 SKM2012.503.SR (TfS 2012, 644)
- 19 SKM2012.43.SR (TfS 2012, 165)
- 20 SKM2012.754.SR (TfS 2013, 57), SKM2012.299.SR (TfS 2012, 476) og SKM2013.72.SR (TfS 2013, 174).
- 21 SKM2012.580.LSR (TfS 2012, 708)
- 22 SKM2010.842.SR (TfS 2011, 98)
- 23 SKM2013.15.SR (TfS 2013, 225); SKM2012.315.SR (TfS 2012, 572) og SKM2013.483.SR (TfS 2013, 492)
- 24 SKM2012.264.SR (TfS 2012, 384)
- 25 SKM2013.483.SR (TfS 2013, 492)
- 26 SKM2012.683.SR (TfS 2012, 822)
- 27 Det samme blev fastslået i SKM2013.483.SR (TfS 2013, 492).
- 28 SKM2013.839.SR (TfS 2014, 242)
- 29 I samme retning se SKM2013.483.SR (TfS 2013, 492).
- 30 SKM2014.408.SR
- 31 SKM2011.133.SR (TfS 2011, 358).
- 32 SKM2013.59.SR (TfS 2013, 161). Se også SKM2010.749.SR (TfS 2010, 1061) og SKM2011.133.SR (TfS 2011, 358)