

Cand. merc. aud. afsluttende speciale

15. marts 2017

Et studie af momsmæssige muligheder og udfordringer
i forbindelse med investering i fast ejendom



Forfattergruppe

Pierre Storm Hansen

Carina Fischer Nielsen

Vejleder: Casper Bjerregaard Eskildsen

Copenhagen Business School 2017

Antal anslag 188.097/ Antal sider 114

Executive Summary

Ever since the implementation of VAT on real estate and piece of land from January 1 2011, it has induced some confusion in the industry, and furthermore caused a lot of binding response requests. In general, only a few publications are covering the field and many of the publications is not adequately updated. Usually, it would not be necessary to update regularly, but as practice and its interpretation have been characterized by so much diversification since 2011, an updated outline is required.

The VAT conditions are crucial in many investments regarding real estate. In this context, the investor and the advisor should navigate within a complex set of rules, and be able to use a variety of tools and approaches. First of all, they should be able to identify the correct toolbox for the specific case.

A created VAT system, in which some investors are taxable, while others is exempted, despite the fact that they are selling the exact same item. This are illustrated by the sale of piece of land where project developers and others will be taxable, while companies making passive investments not necessarily will be.

Investor would have to navigate between old properties and the underlying tools as well, including execute updates of calculations, which determine whether their current business model is VAT profitable, why a change of strategy has to be considered. Particularly, the toolbox "demolition mature" properties has caused a lot of confusion and uncertainty in the industry, while The Danish Tax Agency had various positions along the way. The National Tax Tribunal has in several decisions gone against the practice of The Danish Tax Agency, who has appealed one of the decisions. The Danish Tax Agency does not accept the decision, why they have sent a control signal in 2017.

Finally, the investor must also be aware that the structuring tools might be of vital importance for the VAT consequences.

Indholdsfortegnelse

EXECUTIVE SUMMARY	2
1.0 INDLEDNING.....	4
2.0 PROBLEMSTILLING	5
2.1 PROBLEMFORMULERING.....	5
2.2 MÅLGRUPPE OG LÆSERS FORUDSÆTNINGER.....	6
2.3 VIDENSKABSTEORETISK FORSTÅELSE	6
3.0 MODEL OG METODEVALG	7
3.1 DATAINDSAMLING	8
3.2 JURIDISKE OG METODISKE OVERVEJELSE	9
3.3 KILDEKRITIK.....	10
3.4 OVERORDNET DISPOSITION FOR AFHANDLINGEN	12
3.5 AFGRÆNSNING	13
4.0 MOMS I FORBINDELSE MED FAST EJENDOM	15
4.1 GENERELT, MOMS VED DRIFT AF FAST EJENDOM.....	15
4.2 MOMS PÅ GRUNDE.....	16
4.3 NEDRIVNINGSMODNE EJENDOMME	29
4.4 MOMS PÅ GAMLE EJENDOMME	49
4.5 MOMS PÅ NYE EJENDOMME.....	61
4.6 MOMSREGULERINGSFORPLIGTELSE	77
4.7 VIRKSOMHEDSOVERDRAGELSE	84
4.8 OVERDRAGELSE AF SELSKABER	88
5.0 OMSTRUKTURERINGSMULIGHEDER	93
5.1 GENEREL INDLEDNING	93
5.2 MOMSMÆSSIGE KONSEKVENSER VED SPALTNING, FUSION, TILFØRSEL AF AKTIVER OG AKTIEOMBYTNING	93
6.0 OPTIMERING AF STRATEGIER I KØB- OG SALGS PROCESSERNE	103
6.1 GENEREL INDLEDNING TIL CASES.....	103
6.2 CASES VED OPTIMERING AF MOMS	104
7.0 KONKLUSION.....	110
8.0 PERSPEKTIVERING	114
9.0 LITTERATURLISTE	116
10.0 BILAGSLISTE	119

1.0 Indledning

Formålet med afhandlingen er at opnå en 365 graders rådgivning af ejendomsinvestorer vedrørende køb, projektudvikling og salg af fast ejendom ud fra en momsmæssig betragtning, der tager afsæt i investors synsvinkel. Det forsøges, at skabe overblik over en yderst kompliceret disciplin, som investor skal igennem ved overvejelse af momsmæssige betragtninger.

Overvejelserne ved køb og salg af fast ejendom, er alt andet end bare at skifte ejer på en ejendom eller et selskab med en ejendom i. Der skal også navigeres indenfor den momsmæssige behandling i relation hertil, som følge af indtrædelsen af de gældende momsregler den 1. januar 2011.

I særdelshed lader det til, at de momsmæssige regler har givet investorer og dennes rådgivere store udfordringer, hvilket tilsyneladende har medført et hav af anmodninger om bindende svar vedrørende moms på fast ejendom. Forvirring opstår måske, når fortolkningsbidragene er mange og forståelser af praksis undervejs ændres løbende. Investor og dennes rådgiver skal således forsøge, at navigere igennem vurderinger, hvor selve lovgrundlaget kan være meget overordnet, og samtidig skal investor selv, på grundlag af mange bindende svar og afgørelser, danne sit eget overblik og forståelse af praksis. Det kan være på trods af, at flere afgørelser kan trække i forskellige retninger.

På nuværende tidspunkt, lader det til, at der er en del forvirring ved fortolkningen af nedrivningsmodne ejendomme, herunder hvornår der er tale om en byggegrund eller en gammel ejendom. Tilsyneladende lader det også til, at der er forvirring om nye ejendomme med momsfri aktivitet, skal sælges momspligtigt eller momsfrit.

Herudover antages det, at skatteretten, lejeretten og momsretten ikke altid hænger helt sammen, og kan derfor formentligt ikke bygges på samme regelsæt, hvilket betyder, at en omstrukturering som er skattefri, måske ikke er ensbetydende med, at det kan gennemføres momsfrit.

2.0 Problemstilling

Hvilke momsmæssige problemstillinger er der for investor i forbindelse med køb og salg af ejendomme eller ejendomsselskaber?

Endvidere hvornår er det fordelagtigt at handle ejendommen og hvornår er det fordelagtigt at handle selskabet?

2.1 Problemformulering

Problemejer i nærværende kandidatafhandling

Problemejer er investorer som foretager investering i fast ejendom eller porteføljer heraf, og rådgivere som er sparringspartner. Fokus er rettet mod investor, men tager udgangspunkt i, at investor har et ønske om at opnå et teoretisk overblik over de faglige elementer, som vil gøre det nemmere for investor at navigere imellem et kompliceret regelsæt.

Hovedproblem

Hvilke momsmæssige overvejelser bør investor iagttage ved, strukturering og planlægning af køb og exit af investering i fast ejendom?

Dekomponering af hovedproblem

- 1) Hvilke momsmæssige overvejelser bør der foretages i købs- og salgsfasen, under hensyntagen til, at investor kan investere i forskellige typer af ejendomme og grunde?
- 2) Hvilke omstrukturingsmuligheder kan køber/sælger gøre brug af?
- 3) Hvorledes kan overdragelsen struktureres, herunder hvilke overvejelser bør der praktisk foretages?

2.2 Målgruppe og læsers forudsætninger

Målgruppen for denne afhandling er investorer og dennes rådgivere, som har interesse i at opnå et opdateret overblik over momsmæssige forhold, i forbindelse med køb eller salg af fast ejendom, herunder hvorledes det skal struktureres.

Der vurderes, at læser indledningsvis har en god forståelse for særligt det momsmæssige område, at læser har et vidst kendskab til emnet, men har brug for at få sat en række centrale forhold på plads og har brug for at opnå et detaljeret overblik. Dermed skal investor og dennes rådgiver kunne navigere i og opnå en overordnet forståelse i de momsmæssige aspekter i forbindelse med køb- og salg af fast ejendom. Det forventes dermed at danne grundlag for en videre rådgivning, hvor rådgivere naturligvis nøje gennemgår de nødvendige forudsætninger heraf.

Det forudsættes at læser, har forståelse og et overordnet overblik over begreber såsom aktieombytning, spaltning, tilførsel af aktiver og fusion.

En del af afhandlingen vil fokusere på gennemgang af relevant praksis. Denne praksis kan være af en karakter, som ikke nødvendigvis er direkte anvendelige på investors konkrete case, og hvor der er specifikke forhold, som investor eller rådgiver derfor vil have behov for særskilt at undersøge på egen vis.

2.3 Videnskabsteoretisk forståelse

Afhandlingen vil have hovedvægt på det konstruktivistiske paradigme, hvor den retsdogmatiskemetode ligger sig meget op af. Analysen vil derfor blive være præget af kvalitative data, som har fokus på validitet af datamængden som behandles i forbindelse med afhandlingen. Tillige vil afhandlingen anvende den deduktive metode, i forbindelse med afklaringen hovedproblemerne, med tillæg af anvendelse af det positivistisk- og konstruktivistisk paradigme med løsninger og refleksioner undervejs.

3.0 Model og metodevalg

Overordnet forsøges der med afhandlingen, at der skabes et overblik for investor.

Afhandlingen er derfor opbygget med en overordnet indholdsfortegnelse af de område som behandles i afhandlingen, hvorfor der i de respektive afsnit indledningsvist vil fremkomme en indholdsfortegnelse af afsnittet.

Først vil afhandlingen starte med en grundig gennemgang af de momsretslige forhold, da reglerne har været præget af mange ændringer og stor forvirring af regelsættet. Gennemgangen vil være relativt detaljeret og fokuseret på en del af de centrale anmodninger om bindende svar, afgørelser fra Landsskatteretten samt afgørelser fra EU-retten. Hensigten er at sikre, at investor har et opdateret overblik over disse regler.

Der hvor forfattergruppen vurderer, at rutediagrammer er anvendelige for de enkelte områder, vil de afslutningsvis i områderne blive indarbejdet. Udarbejdelsen er foretaget for, at der kan opnås en større forståelse samt afklaring, af de problemstillinger som investor og dennes rådgiver møder i forbindelse med momsmæssige problemstillinger ved køb- og salg af fast ejendom.

Forfattergruppen tiltænker, at virksomhedsstrukturen kan moduleres, således at investor kan optimere de momsmæssige transaktioner i forbindelse med salgs- eller købs mulighederne. Investor skal således have overblik over begreber såsom aktieombytning, spaltning, tilførsel af aktiver og fusion.

Afhandlingen bindes herefter praktisk sammen ved, at fremkomme med forskellige eksempler, hvor der anvendes teori og omstruktureringsmuligheder. Dette afsnit har til hensigt at give investor en praktisk forståelse.

Afslutningsvis besvares den udarbejdede problemformulering og der etableres en konklusion på afhandlingen. De i afhandlingen anvendte bilag vil fremgå til sidst i specialet.

3.1 Dataindsamling

Dataindsamling består af to elementer, henholdsvis indsamling af objektive data i form af relevant lovgivning, domme, anmodning om bindende svar, juridiske vejledninger, styresignaler fra SKAT samt indsamling af sekundære data, som opnås ved interviews af centrale aktører inden for fast ejendom.

De første elementer er struktureret således, at der indledningsvis foretages en screening af relevante vejledninger udgivet af rådgivningsfirmaer, juridiske vejledninger, artikler fra rådgiver samt gennemgang af relevante specialer indenfor dette emne.

Denne dataindsamling har til formål at skabe overblik over de mange brudstykker af data, da det vurderes, at der ikke foreligger noget samlet overblik på nuværende tidspunkt.

Det forventes delvist at give udfordringer, som følge af at lovgivningen, særligt indenfor det momsmæssige område har været præget af mange ændringer. Forfattergruppen har ved dataindsamlingen været opmærksom på, at der er elementer af det indsamlede data, som direkte er uanvendelig i en efterfølgende praktisk anvendelse. Der forventes således, at ske en høj grad af kritisk analyse af materialet og tilsikre, at materialet er i overensstemmelse med gældende lovgivning eller fortolkning heraf.

De udførte interviews skal gerne klarlægge investor og rådgivers opfattelse af risikofyldte områder, og betydningen af rådgivning på disse. Endvidere skal interviews skabe en forståelse for "red flags" og hvilke praktiske problemstillinger, som det giver investor. Afslutningsvis skal de udførte interviews fremhæve typiske optimeringsforhold, som investor har fundet ved tidligere investeringer ud fra en momsmæssig betragtning.

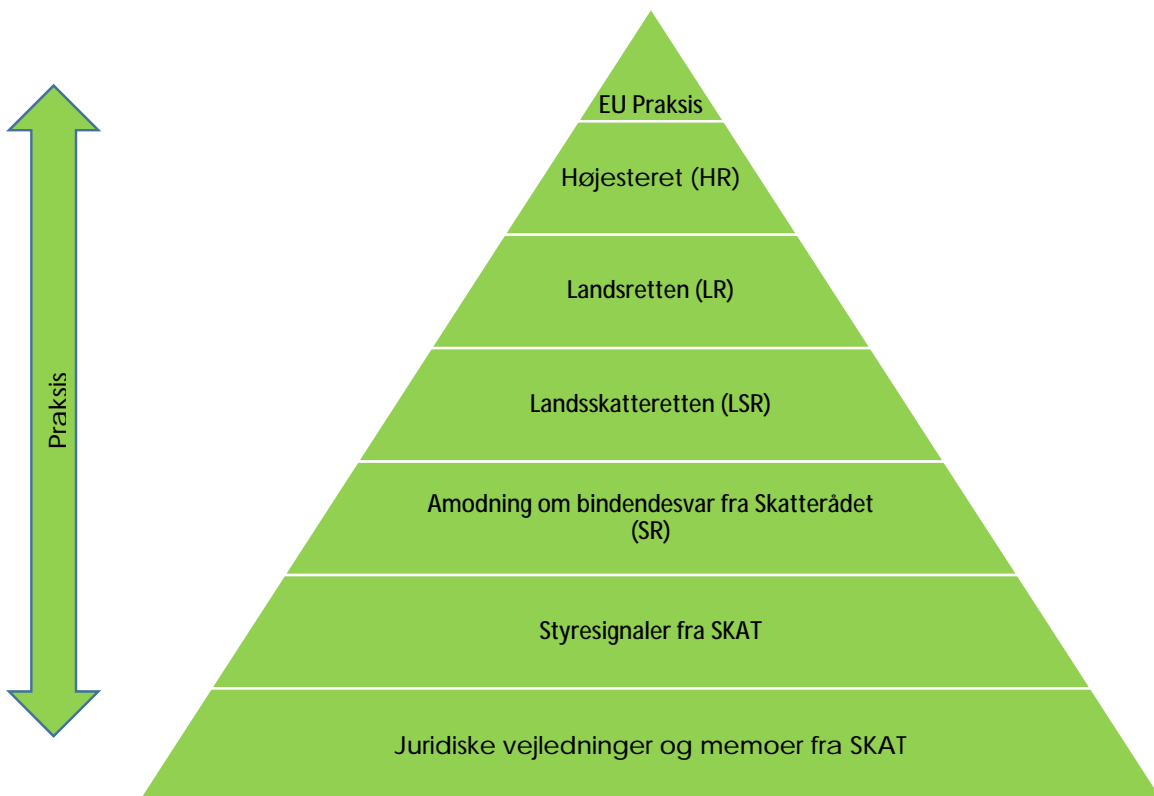
Interviewene vil derfor blive gennemført med spørgsmål som er fremsendt på forhånd, således deltageren kan få mulighed for at overveje sin besvarelse. Spørgsmålene er af forskellige karaktere, hvorfor de er åbne, lukkede og ledende. Det er valgt for opnå en bredere besvarelse, som kan danne et indtryk af den generelle forståelse af de momsmæssige udfordringer i relation til fast ejendom.

Den udførte dataindsamling er afsluttet pr. 11-03-2017, hvorfor forfattergruppen ikke afviser, at der kan forekomme ny praksis, afgørelser og deslige, som der ikke vil være taget hensyn til ved nærværende speciale.

3.2 Juridiske og metodiske overvejelse

Afhandlingen tager udspring i den retsdogmatiske metode, hvor gældende ret vil blive anvendt til brug for, afklaring af de momsmæssige problemstillinger i relation til moms på fast ejendom. Restkilderne i denne afhandling, tager udgangspunkt i den danske momslov. Ved behandlingen af de enkelte elementer af anmodning om bindende svar ved skatterådet (administrativ praksis) og afgørelser ved højere instans (domspraksis), vil den gældende afgørelse og ret, blive analyseret, vurderet, fortolket samt systematiseret, for at opnå en bredere forståelse, af praksis på området for moms på fast ejendom ved købs- og salgsprocesserne. Afgørelser som ikke falder i tråd med praksis og/eller er anket til højere retsinstans, vil blive analyseret, vurderet, fortolket samt systematiseret i forhold til EU-retten for netop den konkrete afgørelse.

Vi har nedenfor illustreret restkildernes vægtning, således der skabes en indledende forståelse for, hvilken instans som andre restkilder bør rettes ind efter.



Figur 1

Som det fremgår af ovenstående diagram, vil der som følge af afdækning af afhandlingen ved praksis forståelse af emnet, blive anvendt administrativ praksis, som vil blive analyseret og fortolket på styresignaler fra SKAT, samt de af SKAT' udarbejdede juridiske vejledninger og memoer. Disse nederste "kasser", er med til at favne praksis, om end der kan være risiko for, at der foreligger afgørelser ved en højere instans, hvorfor det er yderest vigtig, for opnåelse af en forståelse af praksis på området. Dette illustrer investors procesrisiko ved en senere sagsbehandling.

Det skal i den forbindelse bemærkes, at anmodninger om bindende svar, styresignaler, juridiske vejledninger og memoer vægtes lavere i forhold til afgørelse ved højere instans, hvorfor vurderinger og konklusioner i afhandlingen, vil bærepræg af, formodninger og fortolkning af den anvendte praksis. Dette belyses ud fra en hypotese om, at nogle afgørelser kan ved skatterådet, landskatteretten og efterfølgende styresignaler trækkes i forskellige retninger.

Afhandlingen har derfor til formål, at skabe det fornødne overblik over de mest centrale afgørelser ved de respektive elementer, af moms på fast ejendom i køb og salgsprocessen.

3.3 Kildekritik

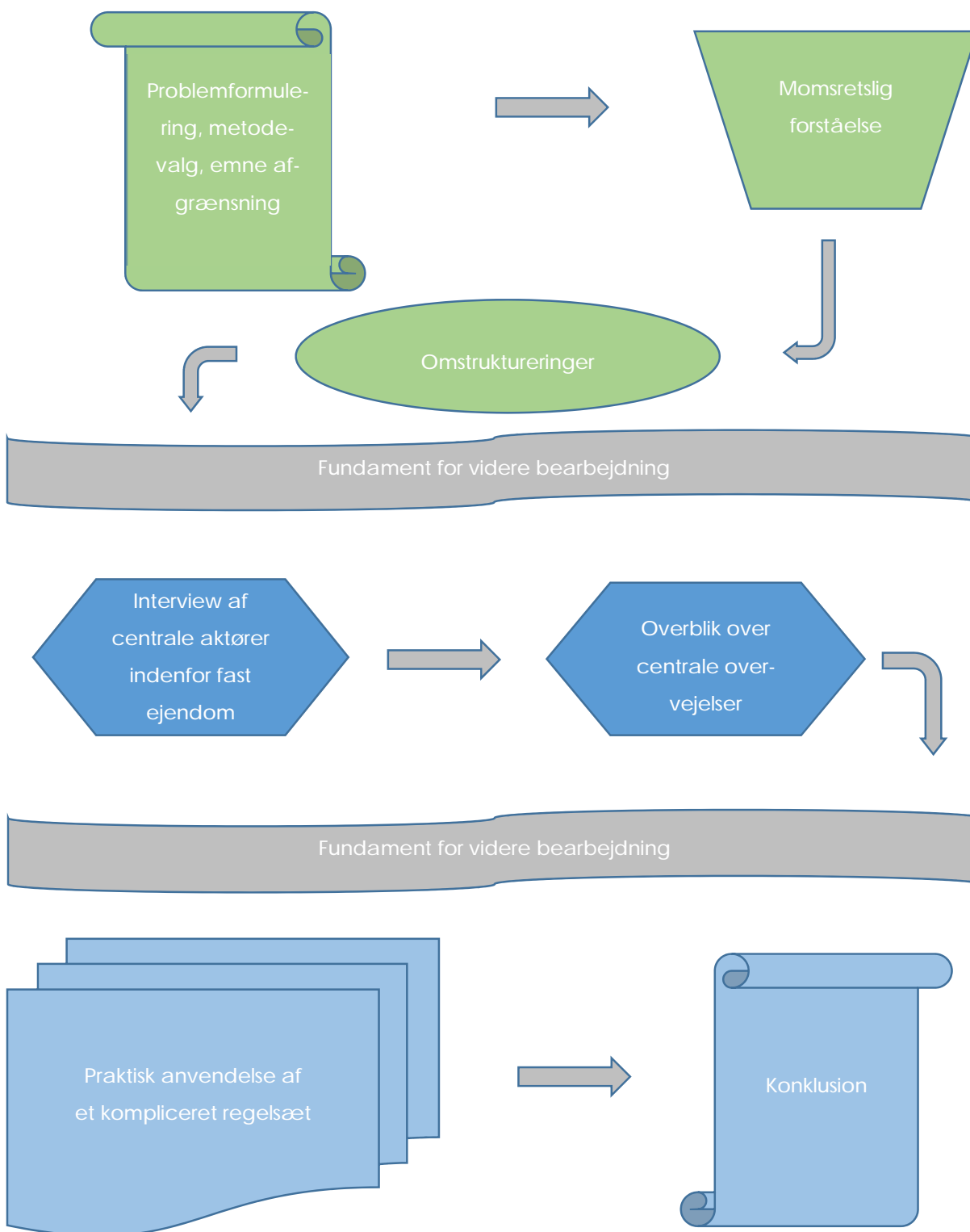
Afhandlingen vil hovedsageligt berøre de primære kilder, men udfaldet fra kilderne vil blive holdt op mod de sekundære kilder i form af interviews, hvorfor forfattergruppen vil behandle anvendelsen heraf med en høj grad af kildekritisk perspektiv, da det kan forekomme, at investor og dennes rådgivers forudsætninger kan være farvet af, at opnå et forventet resultat som følge af en størst mulig optimeringsmulighed for investor. Derudover vil der løbende være en kritisk tilgang til, de forudsætninger og argumenter som berøres i forbindelse med afklaring af praksis, hvorfor der løbende vil blive foretaget en vurdering heraf.

Det er ikke alene den pågældende ordlyd ved retskilder, afgørelser, styresignaler og lignende, hvorfor det er forfattergruppens fortolkning heraf. Fortolkningerne er bekræftet og

oversat i et sprog, således investor og dennes rådgiver kan forstå sagens kerne. Det kan derfor forekomme, at forfattergruppen har fortolket eller misforstået enkelte elementer.

Formålet er danne et overblik over praksis, hvorfor forfattergruppen har efter deres overbevisning, udvalgt de centrale afgørelser og vejledninger, som er med til at danne praksis for behandling af moms på fast ejendom i købs- og salgsprocessen. Det kan derfor forekomme, at der foreligger andre afgørelser, som kan være essentielle, for at opnå forståelse af praksis.

3.4 Overordnet disposition for afhandlingen



Figur 2

3.5 Afgrænsning

Afhandlingen har til formål, at belyse investering i fast ejendom, hvor hensigten er at komme 365 grader rundt, set fra investors synsvinkel ud fra en momsmæssig betragtning. Nærværende afhandling beskriver således ikke de skattemæssige aspekter.

Afhandlingen tilstræber, en yderst begrænset medtagelse af selskabsret, men det kan ikke udelades fuldstændigt, idet der inddrages værktøjer som fusion, spaltning, tilførsel af aktiver og aktieombytning, hvor vægten ikke vil blive lagt på de selskabsretslige forhold, men mere har til hensigt at beskrive de momsmæssige risici og muligheder ved omstrukturering af en enhed. Derfor vurderes det, at ligge uden for afhandlingens fokus. Der vil ligeledes ikke blive gennemgået øvrige selskabsretslige aspekter ved investering i fast ejendom.

De momsmæssige forhold, som ikke vedrører selve investeringen i fast ejendom, vil ikke blive behandlet. Det betyder også, at praktisk håndtering af låneoptagelse, låneomkostninger, honorar, renteswap, drift og lignende ikke vil blive behandlet på trods af, at de er i nær tilknytning til investering i fast ejendom.

På trods af at skattemæssige udfordringer ligger tæt op af hovedproblemstillingen, har denne afhandling ikke til formål at beskrive en række tekniske skattemæssige udfordringer, og håndteringen heraf ved investering i fast ejendom.

Der findes mange typer af ejendomme, som hver især har forskellige udfordringer - særlige momsmæssige udfordringer. Der vil ikke blive belyst regler for hotelejeendomme, landbrug- og logistikejendomme, da det ikke vurderes at være særligt relevant for investor, da disse type af investorer oftest er nichespecifikke inden for disse undersegmenter.

Investors køb af fast ejendom på tvangsauktioner, vil i afhandlingen ikke blive behandlet. Forfattergruppen er opmærksom, at der kan forekomme tilfælde af momsmæssige konsekvenser heraf i forbindelse med købet, men de er ikke nærmere afdækket som følge den samlede relevansen for afhandlingen.

Afhandlingen ikke forholde sig til privatpersoner, i forbindelse med moms som kan påføres med fast ejendom, da det syntes at ligge uden for hovedproblemet.

Afhandlingen vil ikke gennemgå de regnskabsmæssige konsekvenser ved forskellige investeringstyper, da det vurderes at falde uden for hovedformålet med afhandlingen.

Reglerne om tilbudspligt vurderes at være særlige relevante for investor i en transaktionsproces, men vurderes samtidig også at falde udenfor hovedformål. Reglerne om tilbudspligt gennemgås således ikke.

Offentlige virksomheders regler om offentlig udbud af ejendomme gennemgås ikke, selvom investor måtte påtænke investering heri. Det vurderes at ligge uden for hovedformålet for nærværende afhandling.

Nærværende afhandling omhandler ikke de mange overvejelser, som investor bør foretage sig i relation til lejelovgivningen, idet det vurderes af forfattergruppen, at de juridiske aspekter på trods af deres relevans, vil være særskilte emner i relation til specialet og således alt for omfangsrigt, når der samtidig skal skabes overblik og hensyntagen til omfanget og detaljeringsgraden af specialet.

Fokus er rettet imod danske investeringer, hvorfor det forudsættes, at ejendommene og investorerne er danske. Regler i forbindelse med investering i udenlandske ejendommen gennemgås således ikke. Endvidere er det ikke til hensigt, at belyse investeringer i fast ejendom via børsnoterede selskaber, eller muligheder og risici forbundet hermed. Der vil således ikke gennemgås mulige strukturingsovervejelser i den forbindelse.

4.0 Moms i forbindelse med fast ejendom

4.1 Generelt, moms ved drift af fast ejendom

Investor og dennes rådgiver skal være i stand til at navigere i et kompliceret regelsæt, og dette regelsæt er noget nemmere at forstå, hvis man er i stand til at kunne vurdere, hvilken værktøjskasse, som skal benyttes.

Banalt set skal investor "blot" skelne imellem, hvilken værktøjskasse fra a - g, som investor skal benytte og herefter åbne denne værktøjskasse og benytte de nødvendige værktøjer. Det svære er naturligvis, at identificere hvilken kasse, der skal benyttes - og naturligvis nærmere kunne håndtere de specifikke forudsætninger.

- a. Grunde
- b. Nedrivningsmodne ejendomme
- c. Gamle ejendomme
- d. Nye ejendomme
- e. Momsreguleringsforpligtelse
- f. Virksomhedsoverdragelse
- g. Overdragelse af kapitalandele og andele af I/S, K/S og P/S

Det er også forfattergruppens opfattelse, at investor er rigtig langt, hvis den rigtige kasse identificeres.

I de følgende afsnit gennemgås og vurderes de enkelte elementer detaljeret. Herefter vil investor blive præsenteret for rutediagrammer, som skal hjælpe investor med at foretage de nødvendige overvejelser, og skabe overblik over de nødvendige vurderinger, som skal foretages, når det skal afklares, om en transaktion med fast ejendom er momspligtig eller ej.

4.2 Moms på grunde

Indholdsfortegnelse for afsnittet:

4.2.1 Indledning	16
4.2.2 Hovedregel momspligt	17
4.2.3 Undtagelser for momspligt	18
4.2.4 Kommentarer til nyt styresignal fra SKAT	25
4.2.5 Rutediagram for grunde	27
4.2.6 Delkonklusion	28

4.2.1 Indledning

Ved definition af en byggegrund forstås et ubebygget areal, som efter lov om planlægning (planloven) eller forskrifter udstedt i medfør heraf, er udlagt til formål, som muliggør opførelsen af bygninger jf. skatteministeriets vejledning¹. Der er altså tale om en rimelig bred formulering, som kan være svær for investor og dens rådgiver, at finde et fast holdepunkt i.

Når Investor skal vurdere, om en byggegrund er momspligtig, er det underordnet, om der er sket byggemodning eller mobilisering af midler på byggegrunden.

Ved byggemodning i forbindelse med et erhvervsmæssigt salg, forstås det helt eller delvist, at der er foretaget indlægning af forsyningsanlæg, veje etc.². Regler for privatpersoner behandles ikke jf. afgrænsningen, hvorfor vi ikke behandler privates salg af grund.

SKAT har udsendt et styresignal i 2017, hvor de nærmere defineres, hvad der forstås ved en byggegrund. Investor kan derfor praktisk søge inspiration i SKM.2017.27.SKAT. Vi har illustreret enkelte punkter, da det skal forstås i bredere forstand:

- Grundstykke med mulighed for bebyggelse eller hvor det er betinget af senere godkendelse herfor.

¹ Skatteministeriets vejledning om på salg af nye bygninger og byggegrunde, kapitel 2, side 14, afsnit 2.0.1 øverst.

² Skatteministeriets vejledning om på salg af nye bygninger og byggegrunde, kapitel 2, side 14, afsnit 2.0.1 øverst.

- Nedrivningsprojekter i forskellige omfang, se dog separat afsnit herom.
- Vandareal i et havnebassin, der påtænkes opfyldt med henblik på opførelse af bygning.
- Havneareal, der er udlagt til bebyggelse ifølge lokalplanen, hvorpå der er opført bolværk.

Grunde er som udgangspunkt momspligtige ved et salg jf. ML§13, stk. 1 nr. 9 litra b, men der kan forekomme undtagelser hertil, som udspringer af ovenstående definition af byggegrund.

Det afgørende for, hvornår et salg af en grund er momsfritaget, vil afhænge af salgstidspunktet. Salgstidspunktet er der hvor køber og sælger har indgået en bindende aftale. Når både køber og sælger har accepteret og underskrevet overdragelsesaftalen, foreligger der en bindende aftale, som ingen af parterne som udgangspunkt kan løbe fra.

Der er imidlertid flere undtagelsesmuligheder til momspligt, som vi gennemgår nærværende afsnit 4.2.3.

Det er erfaret i praksis, at investor, har svært ved at definere om en byggegrund er momspligtig eller momsfritaget³. I de følgende afsnit forsøges skabt det nødvendig overblik, så vurderingen og stillingtagen til moms på byggegrunde forenkles.

4.2.2 Hovedregel momspligt

Investor kan som udgangspunkt forvente at en byggegrund, hvor der foretages overdragelse efter 1. januar 2011, er momspligtigt, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra b. Der er enkelte undtagelser hertil, som vi vil komme nærmere ind på i afsnit 4.2.3.

Det er uden betydning, om investor har købt grunden før 1. januar 2011. Investorer vil stadig være omfattet af reglerne om en eventuel momspligt, hvis grunden sælges efter denne dato. Det medfører desværre, at investor reelt kan tabe penge på en ellers god investering.

³ Reference til interview med Henrik Køhn fra Thylander Gruppen samt Henrik Skriver fra SF Management ApS, se bilag 10.4 og 10.5,

Derfor er det yderst vigtigt, at investor får skabt det rigtige billede af, om byggegrunden er momspligtig eller moms fritaget.

4.2.3 Undtagelser for momspligt

Fast ejendom er som hovedregel fritaget for moms jf. ML §13 stk.1 nr. 9, mens grunde er som udgangspunkt momspligtige ved et salg, når der ikke er tale om private. Derudover er en grund ikke momspligtig, hvis der er indgået bindende aftaler om salg før 1. januar 2011, idet salgstidspunktet er det afgørende.

Det efterfølgende afsnit vil derfor fokusere på, hvilke parametre, som skal være opfyldt for, at der ikke foreligger salg af grunde med momspligt, når det lægges til grund, at det ikke er private personer, som investerer i grundstykker.

Som undtagelse til ovenstående hovedregel, skal der nærmere vurderes om grundstykket kan sælges momsfrit, som følge af, at den falder uden for momsloven jf. ML§13 stk. 1, nr. 9.

Nedenfor gennemgås undtagelserne systematisk, for at skabe det fornødne overblik af de situationer hvor undtagelserne indtræder, og hvor der kan være tale om et momsfritaget salg.

4.2.3.1 Passiv investering i grunde

I modsætning til hovedreglen vil en overdragelse af et grundstykke være momsfrit, hvis det nærmere kan vurderes, at der er tale om passiv kapitalanbringelse og sælger ikke er entreprenør, ejendomsudvikler eller lignende.

Der er indført et regelsæt, hvor nogle investorer vil være momspligtige, mens andre investorer ved overdragelse af grunde, vil være momsfritaget. Det syntes at være noget konkurrenceforvridende. Der vil til dels også kunne anvendes regler omkring privat investering i grunde, men det ligger uden for specialets nærmere undersøgelsesfelt.

Investor skal imidlertid være meget opmærksom på de enkelte forudsætninger, som der bygges på, når det nærmere skal vurderes, om salg af et grundstykke kan betragtes som passiv kapitalanbringelse.

Udgangspunktet er at grundstykket ligger i et selskab "typisk holdingselskab", med følgende parametre:

- Formålsparagraffen, registreret hos Erhvervsstyrelsen, anfører, at virksomheden driver passiv kapitalanbringelse, men må gerne foretage andre investeringer f.eks. i unoterede eller noterede kapitalandele/værdipapirer.
- At koncernen ikke driver aktiviteter inden for projektudvikling, entreprenør og lignende, idet dette vil betragtes som omgåelse.

Det vurderes, at ovennævnte formelle forhold skal overholdes meget nøje, da det alternativt kan medføre momspligt. Det er samtidig væsentligt og vurderes, at investor løbende skal overholde de formelle forhold, der er til passiv investering, ellers kan det medføre, at salg af et grundstykke vil blive momspligtigt på et senere tidspunkt.

SKM2014.72.SR – passiv kapitalanbringelse

Ved en gennemgang kan investor søge praksis inspiration i SKM2014.72.SR, som har taget stilling til netop en passiv kapitalanbringelse. Vi har derfor nedenfor foretaget en kort analyse med bemærkninger til afgørelsen.

I den ovennævnte konkrete sag, har spørger redegjort for, at investeringerne var foretaget på lige vilkår, som obligationer, aktier og lignede ud fra en langsigtet betragtning. Dertil havde spørger tillige oplyst at; Grundene ikke havde været anvendt af spørger eller nærtstående hertil, samt at; Koncernen ikke driver aktivitet inden for køb og salg af fast ejendom.

Udfaldet af denne afgørelse var, at spørger kunne betragte investeringen i byggegrunde som en passiv kapitalanbringelse.

Det kan tilføjes, at erhvervelsen af en grund i et holdingselskab, som driver aktivitet med investering i børsnoterede og unoterede selskaber, herunder investering i kapitalfonde, og hvor selskabets eneste momspligtige aktivitet er at købe og sælge særlige løsøre, anses

selskabet aktivitet således grundlæggende, at være passiv investering med henblik på et økonomisk afkast.

Vurdering

Afgørelsen danner grundlag for fremtidig fortolkning og investor kan således sælge grundstykker momsfrit, hvis de er omfattet af reglen om passiv kapitalanbringelse. Det vurderes på grundlag af dommen, at investor skal være særlig opmærksom på formelle krav:

- Vedtægter skal afspejle hensigt om passiv investering
- Formålsparagraffen registreret hos Erhvervsstyrelsen, skal afspejle hensigten
- Koncernen må ikke drive aktivitet inden for projektudvikling, fast ejendom i bredere forstand, da det under visse betingelser vil være tale om omgåelse

Praksis vurderes ret klart på dette område og der er sjældent tvivlsspørgsmål herom, men det skal naturligvis vurderes nærmere i den enkelte sag. Der er endvidere ikke mange anmodninger om bindende svar til dette specifikke forhold.

4.2.3.2 Momsfri udlejning af grunde

Helt overordnet forstås det i praksis, at i de tilfælde, hvor et grundestykke tidligere har været anvendt til momsfri udlejning, skal en senere overdragelse ikke tillægges moms. Det er desværre bare ikke helt så let at konkludere dette. Vi ser imidlertid en række anmodninger om bindende svar, som nærmere udfordrer, hvorvidt der reelt har været foretaget en udlejning eller ej.

Det udfordres således, hvad investors reelle hensigt har været med udlejningen og hvorvidt denne blot har været en midlertidig foranstaltning. SKAT tvivler således på, om en investor ønsker en omgåelse af regler om momsfri udlejning ved at udleje et grundestykke midlertidig.

Endvidere fremhæves, at udlejning af parkeringsarealer som udgangspunkt vil være en momspligtig aktivitet, hvorfor investor således ikke kan udleje denne type af grundestykke momsfrit.

Det kan suppleres, at hovedreglen er, at salg af fast ejendom er momsfriraget, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9, men at undtagelsen til hovedreglen er, at salg af en byggegrund og nye bygninger i udgangspunktet er momspligtigt. Dermed ikke sagt, at salg af en byggegrund som har været anvendt til momsfri udlejning, kan være momsfriraget, jf. ML § 13, stk. 2.

Ovenstående tvivlsituationer illustreres tydeligt ved nedenstående gennemgang af et par anmodninger om bindende svar fra SKAT.

SKM.2014.408.SR – tildeling af køberet i lejekontrakt

Spørger driver et selskab, hvis formål er at drive handel med byggeri og grunde og anden beslægtet virksomhed.

Sagen omhandler, om spørger kan sælge en grund momsfrit til en lejer, der har lejet grunden momsfrit. Det kan konkluderes, at køberet er problematisk i en vurdering, om den overordnede hensigt er at drive udlejning, eller det er at forestå køb/salg. I medfør af tidligere afsnit har ML §13, stk. 2 om momsfri udlejning forrang. Det er derfor relevant at forstå, hvad sælgeres hensigt reelt er.

Vurdering af salgshensigt skal ske på erhvervelsestidspunktet, hvilket parterne er enige om.

Det fremgår tydeligt af SKAT' argumentation, at spørger gerne vil sælge grundene, hvis der modtages et købstilbud. Endvidere tildeler spørger oftest/altid køberet til lejerne.

Det er SKAT' opfattelse, at tildeling af en køberet i lejekontrakter anses allerede ved aftalens indgåelse, at sælger har til hensigt at sælge grunden. Lejekontrakten anses derfor at være midlertidig.

Vurdering

Afgørelsen er ikke overraskende, idet der er mange momenter, som direkte viser sælgers hensigt. Køberetten vurderes oftest for at være problematisk, når der bagefter skal efterrationaliseres og hvor det, der påstås, er, at der ikke har været en salgshensigt fra start. Det vurderes at investor må få svært ved at dokumentere sin reelle hensigt, når der foreligger en køberet. Redegørelsen fra investor skal således være mere dybdegående.

Investor må således klart påregne øget risiko ved køberet, men omvendt har spørger også meget tydeligt redegjort for, at der reelt foreligger en salgshensigt, hvis det overhovedet er muligt at redegøre for, at udlejning kun er midlertidig.

Ud fra en konkret vurdering, er denne sag velegnet som fortolkningsbidrag i situationer, hvor der helt tydeligt foreligger en salgshensigt, eller hvor der tildes køberet til lejer. Såfremt der var et andet udfald på denne sag, havde det været muligt, hvis usikkerhed om hensigt indledningsvist var beskrevet på en anden måde, og der kan således på ingen vis antages, at der altid i alle situationer vil foreligge en salgshensigt.

SKM.2014.693.SR – salg af byggegrund, og anvendt til momsfri udlejning

Nærværende sag omhandler, at spørger ønsker momsfrit at sælge sin byggegrund, som har været anvendt til momsfri udlejning. Grunden er placeret i et selskab, som ikke er momsregistreret. Spørgers hensigt er at starte med at udleje grunden og derefter sælge grunden.

Skatterådet kommer frem til, at spørger ikke kan sælge sin byggegrund momsfrit, da spørgers hensigt fra starten havde været med salg for øje og ikke langtidsudlejning. Dermed er skatterådets afgørelse enig med SKAT' vurdering.

Vurdering

Af afgørelsen fremgår tydeligt, at spørgers hensigt er tydeliggjort for omgåelse af momsfritagelse, idet spørgers reelle hensigt er med salg for øje, og ikke langtidsudlejning. Dermed skal det tydeliggøres over for investor, hvor stor betydning det har, at hensigten fra start er dokumenteret, om der enten er tale om et momspligtigt salg eller efterfølgende momsfritaget salg. Afgørelsen er naturligvis kun korrekt, hvis det fastholdes, at der ikke har været en langsigtet udlejningshensigt.

SKM.2013.483.SR – Grunde og nye ejendomme, der behandles alene spørgsmål vedrørende grunde med køberet i dette afsnit

Sagen omhandler, hvorvidt spørger kunne sælge en grund momsfrit, når den har været lejet ud til momsfrit formål siden august 2010, og at der i lejekontrakten er indsat en køberet.

Skatterådet afgjorde ud fra en konkret vurdering, at der var reelt indhold i lejeforholdet, hvorfor hovedreglen om udlejning har forrang blev accepteret, og byggegrunden der har været anvendt til momsfri udlejning, kan sælges momsfrit, jf. ML § 13, stk. 1 nr. 8, på trods af at der forsat var tale om en reel køberet tilknyttet grunden.

Vurdering

Det kan således lægges til grund, at SKAT i et vist omfang ikke accepterer udlejning af grunde, som senere sælges, som værende momsfrie. SKAT bryder således hovedreglen om, at momsfri udlejning trumfer (§13 forrang), og dermed almindelig regel om moms på grundsalg.

Det opfattes derfor som værende et brud på fortolkning af momsloven fra SKAT' side. Det bemærkes, at SKAT forudsætter en række parametre, herunder spørgeres hensigt, hvilket ikke syntes at stå mål med det faktiske beskrevne. Dette medfører, at investor skal anvende regler om momsfri udlejning meget forsigtigt, men samtidig understøtte tolkningen af reglerne forud for udgangspunktet for SKAT' ønske om at udvise en forsigtig praksis.

Afslutningsvis har gennemgangen af de tre afgørelser konstateret og tydeliggjort, at SKAT i den ovenstående sag SKM.2013.483.SR, ikke lægger vægt på køberet i relation til et salg af en byggeret, men i stedet ændrer kurs ved en senere afgørelse SKM.2014.408.SR, hvor der også er tale om køberet, men hvor udfaldet bliver momspligtigt. Dette indikerer i den grad, at SKAT ikke altid er helt sikker på, hvorledes fortolkningen af moms på byggegrunde skal forstås.

4.2.3.3 Overdragelse med lejer, virksomhedsoverdragelse

For god ordens skyld skal det fremhæves, at et grundstykke også kan overdrages med lejere (virksomhedsoverdragelse). Overdragelsen vil i givet fald kun kunne ske momsfrit, hvis reglerne om virksomhedsoverdragelse overholdes:

- Mindst 1% skal være udlejet momspligtigt eller anvendt til momspligtig aktivitet.

- Køber har mindst samme fradragprocent, som sælger har.

SKAT har i flere afgørelser været ekstra kritisk over for udlejning af grunde, da løftet af bevisførelsen for hensigten ved erhvervelsen af en grund med lejere er tung, og samtidig ikke har været med salg for øje.

Endvidere henvises til afsnit 4.9 virksomhedsoverdragelser for nærmere beskrivelse.

4.2.3.4 Parkeringsarealer

Byggegrunde, som er udlagt til parkeringsarealer, er i udgangspunktet momspligtig ved et salg, idet arealerne jf. ML §13, stk. 1, nr. 8, 2 pkt. anfører, at udlejning af P-plads er en momspligtig tjenesteydelse. Der forefindes enkelte undtagelser for momspligt i forbindelse med byggegrunde, der er udlagt til parkering. Hvis man forestiller sig, at en fast ejendom har til formål at forestå boligformål, og investor tillige har anlagt parkeringspladser, som kun er tilgængelig for beboerne og ikke for 3. mand, vil indtægten herfra være moms fritaget - og et salg af byggegrunden vil tillige være moms fritaget.

Med henvisning til SKAT' nye styresignal fra 2017⁴, vil det desuden være muligt at sælge en byggegrund med etableret parkeringsanlæg moms fritaget, hvis der jf. lokalplan ikke må ændre karakter af det nuværende formål, som er parkeringsareal.

4.2.3.5 Ikke muligt at opføre på grund

Grunde, hvor det ikke er muligt at opføre bygning, fundament eller lignende, og som samtidig ønskes solgt, kan i udgangspunktet betragtes som et moms fritaget salg. Dette skyldes at et salg af et grundstykke, hvor det ikke er muligt, at opføre en ejendom, ikke sælges med moms. Derfor skal begrebet, at det ikke er muligt at opføre en bygning eller lignende, forstås meget bogstaveligt.

Det kan eksempelvis beskrives således, at det medfører, at et ejerskab af en grund, der ligger mellem to bebyggelser, og der som følge af grundstykkets størrelse til nabogrunden ikke kan opnås byggetilladelse til opførelse af fast ejendom, men i stedet kun kan etableres

⁴ Moms på byggegrunde – Styresignal SKM2017.27.SKAT, ad.2 side 4

et stisystem. Vi har for at understøtte denne betragtning, uddraget eksempel fra SKAT' styresignal fra 2017, og efterfølgende oplyst situationer med sondringen heraf.

Eksempel fra styresignal⁵:

Ukurante arealer som hjørneafskæringer og strimler, idet de på grund af deres ringe størrelse og beliggenhed ikke i sig selv kan bebygges eller på anden måde anvendes eller videresælges. Se [SKM2010.807.SR](#), [SKM2013.659.SR](#).

Der skal således meget til for at klassificere det ud fra, at det ikke er muligt at opføre en ejendom. Det illustreres yderligere ved en sag, hvor der ikke måtte opføres ejendomme, da det var udlagt til rensningsanlæg. Et rensningsanlæg er i støbt fundament. Her blev det konkluderet, at det betragtes som en bygning, hvorfor det således var momspligtigt.

Arealer i kommuneplanen, kaldet "perspektivareal" eller "rammebelagt areal", har ikke nogen gyldighed i kommuneplanen. Det vil sige, at der ikke umiddelbart kan bygges boliger på arealerne. Dermed er disse som udgangspunkt ikke omfattet af det, vi forstår ved byggegrunde.⁶

Det vurderes derfor, at hvis en investor som køber, eller er i besiddelse af grundstykker af ovenstående karakter, er det vigtigt tidligt i processen får klarlagt, om netop deres grundstykke er momsfritaget. Det erfares fra praksis hos SKAT, at hvis ikke hensigten eller en konkret vurdering er foretaget indledningsvist og begrundet, kan det være svært at løfte bevisbyrden på et senere tidspunkt.

4.2.4 Kommentarer til nyt styresignal fra SKAT

Styresignalet på grunde, er netop udgivet og er af 16. januar 2017, SKM.2017.27.SKAT.

Styresignalet er SKAT' måde at kommunikere på, hvor praksis er på vej hen. Det giver efter vores opfattelse investor en række gode informationer og er derfor værd at læse.

⁶ Skatteministeriets vejledning om på salg af nye bygninger og byggegrunde, kapitel 2, side 14, afsnit 2.0.1 øverst.

Styresignalet præciserer, hvornår der efter SKAT' opfattelse er tale om en byggegrund, men særligt fremfører styresignalet også, hvornår SKAT ikke mener, at der foreligger en byggegrund.

For en investor vil SKAT' styresignal være nyttig information, da en klage over SKAT' afgørelse kan være delvist omkostningsfuld, kombineret med en stor usikkerhed og ikke mindst mange bekymringer, som det kan give i den mellemliggende periode.

Dermed er det ikke tilstrækkeligt, at have foretaget alle aktive skridt efter den gældende praksis, hvorfor investor skal tage højde for en kalkuleret risiko ved processen overfor SKAT, omkostninger og tidsforbrug undervejs.

Det er altså ikke nok at have foretaget alle nødvendige handlinger umiddelbart korrekt, der skal også foretages en kalkuleret risiko over processen overfor SKAT, omkostninger og tidsforbrug undervejs.

Nogle cases er ligefrem ikke løssomme eller dårlige, hvis udfaldet falder forkert ud. Det medfører derfor, at en høj risikofyldt case, bør have et unormalt højt afkast, hvis investor skal gennemføre den, og samtidig indregne en eventuel procesrisiko.

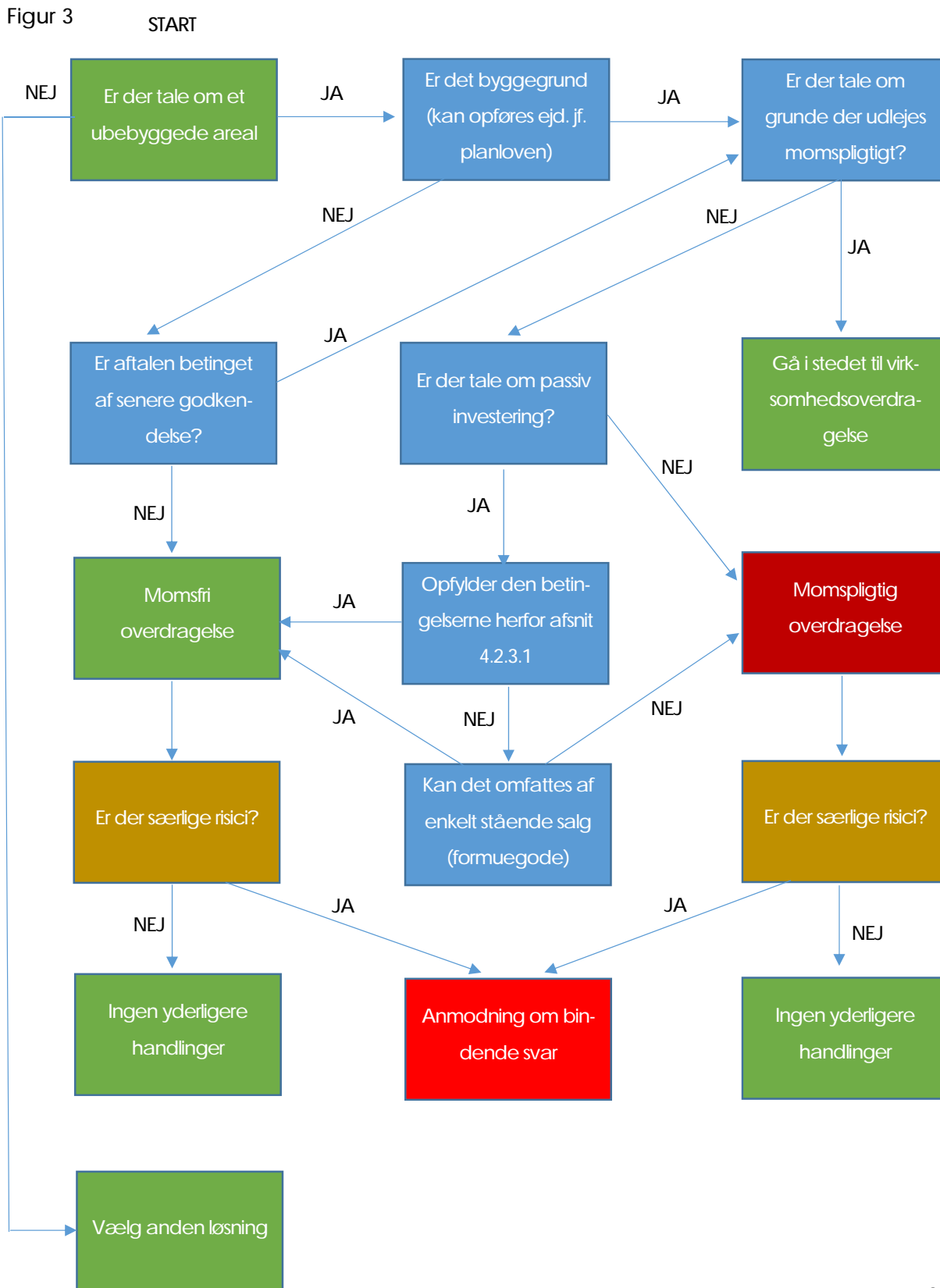
Styresignalet bringer ikke nogen ny viden frem, men illustrerer meget tydeligt SKAT' holdning til, hvornår en byggegrund er momspligtig og hvornår den ikke er momspligtig.

I forbindelse med vores interview af momsekspertter, deler disse opfattelsen, at styresignalet ikke bringer ny viden frem, men blot opridser nuværende fortolkning, med undtagelse af nedrivningsmodne ejendomme⁷.

⁷ Reference til interview med Jacob Stagaard Larsen fra Revitax, samt Søren Engers fra TimeTaxMoms, se bilag 10.7-10.8.

4.2.5 Rutediagram for grunde

Figur 3



4.2.6 Delkonklusion

Overordnet konkluderes det, at området for byggegrunde i mange situationer som udgangspunkt ikke giver anledning til særlige udfordringer. Endvidere vurderes det, at styresignalet primært giver et overblik over den opfattede nuværende praksis, men kan være meget anvendelig for investor med begrænset overblik.

Det er yderst vigtigt for investor, at der dels indledningsvis afklares hvilken type byggegrund, der skal sælges. Det vurderes også at være særligt vigtigt, at afklare om der har været "udlejning" eller "salg for øje" for at få afklaret om et salg er momspligtigt eller momsfrit. Anvendelse af anmodning om bindende svar bør derfor overvejes, hvis der er væsentlig usikkerhed. Langt hen ad vejen vurderes praksis for at være rimelig klar, men kræver naturligvis en grundigt indsigt i reglerne, hvorfor investor bør søge sparring med ekstern rådgivning.

En gennemgang og vurdering af nuværende praksis udviser, at det er SKAT' opfattelse, at det kræver en høj grad af bevisførelse for, at der ikke har været en salgshensigt. Vurdering vil naturligvis ikke være så kompliceret, hvis grundstykket har været ejet i mange år. Investor kan med fordel finde yderligere inspiration i anmodning om bindende svar i SKM.2014.693.SR og SKM.2014.408.SR.

Dertil udviser SKAT ikke samme ageren i alle afgørelser ud fra, hvordan de fortolker moms på byggegrunde. Det kan konkluderes ud fra to domme SKM.2013.483.SR og SKM.2014.408.SR, som begge vedrørte køberet i forbindelse med byggegrunde, men hvor der blev truffet forskellige afgørelser. Det skaber naturligvis forvirring hos investor. I rådgiverbranchen er der dog rimelig enighed om, at ved anvendelse af forkøbsret, kan en senere bevisførelse for udlejning være svær at løfte⁸.

Det vurderes, at det er et svært felt at navigere i, for både investor, SKAT og rådgivere på området, der omhandler udlejning på grunde i forbindelse med et salg, fordi vurderingen af hensigt med udlejning kan være svær og tung at løfte i bevisbyrden.

Et salg af et grundstykke er ikke altid momspligtigt og der findes en række undtagelser. Det bedste eksempel på et grundstykke, hvor der ikke kan opføres en ejendom, og dermed

⁸ Reference til interview med Jacob Stagaard Larsen fra Revitax, se bilag 10.7

momsfritagelse, er når der er tale om strimler, stisystem mv.⁹, hvor det teknisk set ikke er muligt, at opføre en ejendom i støbt fundament.

Tillige konkluderes det, at investor muligvis kan være momsfrigaget, hvis der er tale om passiv investering. Her skal investor være opmærksom på formelle forhold og dokumentation for, at investering er af passiv karakter.

Afslutningsvis har forfattergruppen udfærdiget et rutediagram, som kan være med til at skabe det fornødne overblik for investor og dennes rådgiver. Rutediagrammet fører dem igennem de umiddelbare problemstillinger, som der er erfaret i nærværende afsnit.

4.3 Nedrivningsmodne ejendomme

Indholdsfortegnelse for afsnittet:

4.3.1 Indledning	29
4.3.2 Overordnet EU-praksis	31
4.3.3 Praksis frem til afgørelse fra Landskatteretten i 2016	33
4.3.4 Praksis efter afgørelse fra Landsskatteretten i 2016	38
4.3.5 Kommentarer til nyt styresignal fra SKAT	44
4.3.6 Rutediagram for nedrivningsmodne ejendomme	46
4.3.7 Delkonklusion	47

4.3.1 Indledning

Nedrivningsmodne ejendomme er et område, hvor det erfarer, at investorerne og dennes rådgiver har særlige udfordringer. Det syntes at være svært, at skelne mellem hvornår der er tale om en byggegrund, og hvornår der er tale om en nedrivningsmoden ejendom¹⁰. Det skyldes, at en nedrivningsmoden ejendom svæver lidt imellem en grund og en gammel ejendom.

⁹ SKM2017.27.SKAT ad2, side 4

¹⁰ Reference til interview med Jacob Stagaard Larsen fra Revitax, samt Søren Engers Pedersen fra TimeTaxMoms, se bilag 10.7 og 10.8. Herudover referer til interview bilag 10.3 til 10.6 vedrørende investorer.

Den momsmæssige behandling af grunde bliver behandlet i afsnit 4.2, mens en gammel ejendom, skal vurderes i henhold til afsnit 4.4.

Nedrivningsmodne ejendomme har givet anledning til en række drøftelser, herunder indhentelse af bindende svar og efterfølgende påklage til landsskatteretten.

SKAT har tabt to sager i landsskatteretten (hvor den ene er påklaget som principiel), men har valgt at videreføre deres holdning i nuværende praksis. Det skaber yderligere forvirring, da landsskatteretten burde "trumfe" anmodning om bindende forhåndsbesked fra skatterådet.

SKAT har yderligere udsendt et offentlig styresignal den 16. januar 2017, hvor de positivt anfører, at SKAT ikke har tænkt sig at følge afgørelser fra landsskatteretten, da disse er påklaget til landsretten, og ikke færdigbehandlet ved domstolene. SKAT accepterer derfor ikke afgørelsen som praksis på nuværende tidspunkt.

Det er vigtigt for investor, at finde ud af hvilke momsregler, der skal anvendes; er det for grunde eller momsreglerne om gamle ejendomme, herunder med særligt fokus på 25 % reglen jf. afsnit 4.4.3. Det kan være særdeles kompliceret, både for investor og dennes rådgiver at vurdere, om der er tale om momsregler for grunde eller gamle ejendomme, som følge af skatterådets- og LSR afgørelser som trækker i hver sin retning. De nævnte afgørelser og styresignal vil blive nærmere gennemgået nedenfor.

Siden reglerne omkring moms på fast ejendom blev indført den 1. januar 2011, har det givet anledning til utroligt mange anmodninger om bindende svar. Herudover er SKAT ikke enige med LSR om, hvilke kriterier der skal lægges til grund, når der skal ske en momsretslig vurdering af, hvorvidt den konkrete "nedrivningsmodne ejendom" er en byggegrund eller en gammel ejendom. Det har givet anledning til mange udtalelser fra rådgivningsfirmaer og investorer, hvor de udtrykker deres fortvivlelse over reglerne¹¹.

¹¹ Reference til interview med Søren Enger Pedersen fra TimeTaxMoms, se bilag 10.8 Herudover referer til interview bilag 10.3 til 10.6 vedrørende investorer

Det findes derfor relevant at skabe et overblik og nærmere analysere en række af de mest centrale afgørelser.

4.3.2 Overordnet EU-praksis

C461/08 Don Bosco

Sagen er omhandlede en grund, hvor der lå to nedrivningsmodne ejendomme, som efter en konkret vurdering blev betragtet, som en byggegrund, da sælger allerede var påbegyndt nedrivning inden overdragelse, samt at det var aftalt, at ejendommen skulle nedrives efter overdragelse. Det blev i overdragelsesaftalen aftalt, at Don Bosco (køber) skulle dække disse omkostninger ved en regulering af købesummen. Endvidere var det aftalt, at sælger skulle indhente nedrivningstilladelse og skulle bære omkostningen vedrørende asbest.

Afgørelsen danner grundlag for en række fortolkninger, men er i den grad indsnævret til situationer, hvor der er påbegyndt nedrivning eller hvor, at det konkret er aftalt, at der skal være en regulering af købesummen heraf, endvidere hvor sælger er aktivt involveret i processen omkring nedrivningstilladelsen. Det er især sidste nævnte som forsøges fortolket mere bredt i relation til sælgers rolle i forbindelse med ændring af lokalplan etc.

Der blev også fremhævet, at transaktioner, der formelt set leveres særskilte, skal vurderes særskilt, med undtagelse af situationer hvor ydelserne ikke er uafhængige af hinanden. Det betyder altså i praksis, at som et resultat af ovenstående, er tale om en byggegrund og dermed momspligt ved et salg.

Vurdering

Det som kendetegner EU-praksis efter Don Bosco sagen, og vurdering af om en pågældende sag skal betragtes som en grund eller gammel ejendom, skal der lægges fokus på hvornår overdragelsestidspunktet er, for at kunne definere hvilken momsmæssig "værktøjskasse" der skal anvendes.

Udfaldet af EU Dommen kunne måske være faldet anderledes ud, hvis man ikke var påbegyndt nedrivningen af de to ejendomme, før grunden var overdraget til Don Bosco. Ligeledes at sælger ikke havde haft en aktiv rolle med hensyn til nedrivningen, ansøgning om tilladelsen hertil, på trods af at køber skulle dække de fleste omkostninger i relation hertil. Vurderingen er foretaget på det rigtige grundlag, idet parternes objektive hensigt er meget tydeligt.

C-543/11, Woningstichting Massdriel

Massdriel havde indgået en købsaftale 18. november 2006 med Woningstichting (køber) om en grund med en eksisterende bygning. På aftalen indgåelse var der således en bygning på grunden, hvor der også var en asfalterede offentlig parkeringsplads.

Købsaftalen blev udformet således, at grunden blev værdiansat separat, og der blev værdiansat omkostninger til nedrivning, således at prisen blev forhøjet hermed. I købsaftalen var det aftalt, at køber havde til hensigt, at bygge på grunden. Både køber og sælger var enige om at nedrive bygningen, og fjerne asfalten på parkeringspladsen.

I januar og februar 2007 blev bygningen nedrevet af sælger og den 2. marts 2007 fik køber overdraget grunden, hvor parkeringspladsen stadigvæk kunne benyttes. Der var endnu ikke givet byggetilladelse til køber. Køber var af den overbevisning, at der forelå et køb af en byggegrund, hvorfor køber betalte købsmoms.

EU-domstolen kom frem til, at der forelå en levering af en byggegrund,

Vurdering

Det kan objektivt og uden tvivl ligges til grund, at hensigten var at nedrive ejendommen.

Ved indgåelse af en bindende købsaftale den 18. november 2006, var der således en ejendom på nævnte grund, men som følge af sælger bistår med nedrivning, vurderes det, at der er tale om en byggegrund. Det understøttes af EU sag Don Bosco.

Det er muligt, at selvom ejendommen var nedrevet, men at der ikke var foretaget nogen form for byggemodningen af grunden før overtagelsesdagen, vurderes det ud for en samlet betragtningen, at der ikke kan sås tvivl om, at der er tale om en byggegrund.

Tidligere har der været konkluderet, at parternes hensigt isoleret set, ikke er nok for at statuere, at der er tale om en byggegrund. Det vurderes derfor, at når sælger tager aktive skridt i eller forbindelse med nedrivningen af ejendommen, og både før eller efter den er solgt, vurderes det tilstrækkelig til at der kan være tale om en byggegrund. Bevisbyrden for det modsatte, er derfor nærmest umulig at løfte efter denne EU dom.

4.3.3 Praksis frem til afgørelse fra Landskatteretten i 2016

4.3.3.1 SKM2010.745.SR – moms frit, sælger ikke involveret i nedrivning

Sagen omhandler, om spørger moms frit kan sælge sine 3 ejendomme, ud af selskabet efter 1. januar 2011, som er beliggende på 3 grunde på forskellige adresser i henhold til ML § 13, stk. 1, nr. 9, hvorefter levering af fast ejendom er fritaget for moms, uanset om det er bygninger eller grunde.

Spørger forventer, at en køber vil udvikle de tre ejendomme til boligformål, men det er uvist, hvad ejendommene skal bruges til på nuværende tidspunkt. Spørger vil ikke være involveret i en eventuel nedrivning, genopbygning eller om-/tilbygning af de eksisterende ejendomme.

Skatterådet kommer frem til, at de tre ejendomme ikke kan anses som byggegrunde, men som "gamle ejendomme" og kan derfor sælges moms frit efter den 1. januar 2011, idet spørger ikke er involveret i nedrivningen af de eksisterende bygninger, og at der ikke i salgsaftalen fremgik, at ejendommene erhverves med henblik på nedrivning.

Vurdering

Det bindende svar er i tråd med EU-Praksis, jf. sag 461/08, Don Bosco. Salget blev anset som salg af en byggegrund, da sælger var involveret i nedrivning og tillige betalte for nedrivningen. I afgørelsen blev det anset for at være en byggegrund, idet sælger gjorde grunden klar til ny bebyggelse.

Investor skal derfor være meget forsigtig med, at deltage aktivt i nedrivning af bygninger, da både dansk- og EU-praksis vil lægge vægt herpå, og dermed kan man risikere, at en

levering af "ejendomme" på overdragelsestidspunktet, vil blive anset som en byggegrund, hvilket vil medføre et momspligtigt salg.

4.3.3.2 SKM2013.309.SR – momspligt, solgt med henblik på nedrivning

Spørger driver virksomhed med køb, udvikling og udlejning af fast ejendom. Det fremgik, at ejendommen var erhvervet med henblik på nedrivning, og efterfølgende opførelse af et ejendomsprojekt. Ejendommen var blandet benyttet. Endvidere havde sælger solgt ejendommen som beset, og der kunne ikke rettes krav mod sælger efterfølgende. Sælger ville ikke være involveret i en eventuelt nedrivning eller ombygning. Spørger vil gerne vide, om ejendommen kan overdrages momsfrit.

Skatterådet kommer frem til, at hvis der i en overdragelsesaftale står, at bygningen erhverves med henblik på nedrivning, vil en sådan levering af en ejendom blive anset som levering af en byggegrund, hvorfor et salg vil være momspligtigt efterfølgende. Skatterådet henviser bla. til skatteministeriet vejledning " moms på salg af nye bygninger og byggegrunde afsnit 2.2".

Vurdering

Afgørelsen er i tråd med tidligere praksis, men afgørelsen følger umiddelbart ikke EU-praksis jf. Don Bosco, hvor der skal lægges fokus på overdragelsestidspunktet og ikke de efterfølgende begivenheder. Det syntes, at være lidt i bagklogskabens klare skær fra SKAT, og de dermed har fordelene af at kunne objektivt verificere, om ejendommen efterfølgende er nedrevet eller ej.

Investor bør være særligt opmærksom på formuleringen i en købsaftale samt i et eventuelt bindende svar. SKAT lægger meget vægt på de formuleringer i relation til vurderingen af, om overdragelsen skal betragtes som det ene eller det andet.

4.3.3.2 SKM.2014.496.SR momspligt, hverken en gammel ejendom eller virksomhedsoverdragelse, men salg af en byggegrund

Spøger vil gerne vide om salget af en ejendom er momsfrit. Ejendommen planlægges nedrevet, i hvert fald stod det i første udgave af overdragelsesaftalen, men blev senere taget ud. Spøger fremhæver, at det skyldes en fejl og bemærker samtidig, at det fremgår af lokalplanen, at bygningen er særlig bevaringsværdi og må ikke ombygges, nedrives eller flyttes uden tilladelse fra Teknik- og Miljøudvalget. Naturklagenævnet har på anmodning for klager skriftligt bekræftet, at der igangsættes en X-redegørelse. Denne er således ikke behandlet på overdragelsestidspunktet, hvorfor der foreligger en risiko for at denne ikke gennemføres tilfredsstillende for klager. Aftalen om salget af ejendommen, er ikke betinget af udfaldet fra denne redegørelse.

Skatterådet kom frem til, at der hverken foreligger en virksomhedsoverdragelse eller en gammel bygning, men at der var tale om en byggegrund. Argumentation foretages ud fra, at når køber i en periode viderefører udlejningen med henblik på nedrivning, har denne kun midlertidig karakter. Denne kan derfor ikke danne grundlag for en momsfri virksomhedsoverdragelse. SKAT fremfører endvidere, at udlejningen er midlertidig ved gennemgang af finansieringsaftaler.

SKAT betragter således overdragelsen for reelt at være en grund, og tilsidesætter det af klager fremførte og afviser således, at der kan være tale om en momsfri virksomhedsoverdragelse eller momsfrit salg af en grund.

Ved vurdering af, hvorvidt der forelå en gammel ejendom, bemærker SKAT, at ejendommen skal nedrives og særligt, at bygningerne kun udgjorde XXX¹² m², mens det samlede areal udgjorde XX.XXX m², og derfor tale om et betydeligt areal. Vurdering var, at bygningen udgjorde en så lille del af det samlede areal, at der ud fra en samlet vurdering var tale om et grundstykke, når der samtidig også tages købers formodet hensigt i betragtning.

¹² X'erne fremkommer fra afgørelsen af SKM2014.496.SR, i det det ikke er angivet de eksakte m² i afgørelsen.

Vurdering

Afgørelsen indeholder to elementer, hvorfor de nedenfor er præciseret, og i ledtog hermed vurderet udfaldet af afgørelsen:

- 1) Vurdering om der foreligger en virksomhedsoverdragelse
- 2) Vurdering om der er tale om et grundstykke eller en gammel ejendom

Ad. 1) SKAT bekræfter at betingelserne for virksomhedsoverdragelse er opfyldt, hvorfor disse ikke nærmere gennemgås. Spørgsmålet er derfor, at udlejningen er midlertidig og med tillæg af, at det fremkommer 1. udkast, at køber havde til hensigt at nedrive ejendommen, medfører at der er tale om et grundstykke.

Denne betragtning syntes ikke, at være foretaget på et tilstrækkeligt grundlag, til at afvise at køber kan overtage momsreguleringsforpligtelsen og videreføre momspligtig udlejning, blot fordi at der er indsendt anmodning om ændring af en særlig bevaringsværdi ejendom. En senere afgørelse SKM2015.686.SR fra SKAT, foreskriver, at en fredet ejendom ikke blev betragtet, som et grundstykke uanset købers hensigt.

Det vurderes ikke ud fra en samlet vurdering, at denne afgørelse er repræsentativ for fremtidig fortolkning, og at SKAT senere er blevet i tvivl om hvorledes fredede ejendomme skal behandles. Tillige skal det bemærkes, at denne afgørelse er før nuværende landsskatteretspraksis (som dog er påklaget af SKAT).

Ad. 2) I tilfælde af det var blevet betragtet, som en ejendom, der skulle vurderes efter reglerne om gamle ejendom, deles der ligeledes ikke opfattelse i, at ejendommen skal betragtes som et grundstykke. Det skyldes at ejendommen ikke er nedrevet på overdragelsestidspunktet, ejendommen er funktionsdygtigt og herudover er ejendommen bevaringsværdi, hvilket betyder, at der først kan være tale om og skal diskuteres om det er en nedrivningsmoden ejendom på det tidspunkt, hvor det endegyldigt er klart, at ejendommen kan eller skal nedrives. Det fremføres, at aftalen ikke er betinget af nedrivning, hvorfor det således ikke kan indgå i vurdering heraf. Afgørelsen syntes derfor ikke, at være truffet på det rigtige grundlag eller være repræsentativ for en fremtidig fortolkning, men en illustration af risikoen for investorer, som har med nedrivningsmodne ejendomme.

4.3.3.3 SKM.2015.686.SR – momsfrit, fredet ejendom

Spørger ønsker, at sælge sin fredede bygning til en køber, der ønsker, at bruge ejendomme til kontorer, detailbutik og pengeinstitut. Spørger vil gerne sælge den momsfrit som en "gammel ejendom" efter ML § 13, stk. 1, nr. 9.

Skatterådet kom frem til, at den fredede ejendom kan sælges momsfrit uagtet, at der skulle opføres yderligere bebyggelse på ejendommen. Der blev således ikke betragtet, som en byggegrund, da ejer ikke kunne nedrive hele ejendommen.

Vurdering

Der syntes således ikke, at være et tvivsspørgsmål vedrørende fredede ejendomme, hvilket også giver god mening, da ejendommen ikke umiddelbart kan rives ned, medmindre de er i en så dårlig stand og samtidig beordres til at blive nedrevet af myndighederne. Afgørelsen vurderes derfor korrekt fra SKAT' vurdering heraf.

4.3.3.4 SKM.2015.234.SR – momspligt, sælger involveret i lokalplan

Sælger er et ejendomsselskab og vil gerne vide, om ejendommen kan overdrages til køber uden moms. Sælger har udarbejdet et salgsprospekt og er involveret i lokalplanerne. Køber ønsker, at opføre boligejendomme, men det er på overdragelsestidspunktet endnu ikke planlagt, hvordan projektet skal udføres, og derfor foreligger der ikke en afklaring om den eksisterende ejendom skal ombygges eller nedrives.

Skatterådet mener, at sælger på leveringstidspunktet godt ved, at de eksisterende bygninger skal nedrives som følge af deres involvering i lokalplanerne, og samtidig har køber til hensigt at bygge boliger, hvorfor salget anses som en byggegrund, og derfor vil blive momspligtigt ved et salg.

Vurdering

Afgørelse er i tråd med, hvad der er praksis for byggegrunde, idet køber på leveringstidspunktet har til hensigt, at bygge på grunden. Det er dermed ikke i tråd med EU-praksis med henvisning til C-543/11 – Massdriel.

4.3.4 Praksis efter afgørelse fra Landsskatteretten i 2016

4.3.4.1 SKM. 2016.82.LSR – afgørelse LSR

Investor bør særligt rette sin opmærksomhed på ovennævnte afgørelse, som dog er anket af SKAT, idet den vender op og ned på, hvordan SKAT har valgt at fortolke momsreglerne på fast ejendom. Afgørelsen er yderst central, og er et udtryk for, at landsskatteretten fortolker på anden vis end SKAT. Landskatteretten vedtog afgørelsen med 3 ud af 4 personer, inkl. Retsformand, som ligeledes stemte for afgørelsen.

Hovedspørgsmålet i nærværende sag er, om der er tale om en grund eller en gammel ejendom, som følge af at ejendommen skal nedrives, og hvor hovedparten af pakhusets nuværende gavl mod øst bevares¹³, da det kræves af den nuværende lokalplan.

Klager indkøber ejendommen med henblik på at sælge grunden med tilhørende bygninger, for at køber kan opføre ungdomsboliger. Køber indgår en totalentrepriseaftale med boligselskabet om opførelse af ungdomsboliger.

Ejendommen sælges uden nogen form for ansvar for sælger overfor klageren som senere erhverver ejendommen. Dertil er købesummen reguleret således, at såfremt køber bygger flere m² end det forudsatte, skal sælger have en yderligere betaling herfor.

Argumentation og vurdering fra SKAT og skatterådet

Skatterådet fremhæver, at der efter en samlet vurdering, at lagt vægt på, at der er tale om en byggegrund. Der fremhæves, at hensigten er at nedrive ejendommen i medfør af overdragelsesaftalen og SKAT kan ikke komme til anden konklusion "blot" fordi, der beholdes en

¹³ SKM2016.82.LSR, side 3 ca. midtfor

gavl. Endvidere vurderes der fra SKAT' side, at den bevarede gavl ikke er en så væsentlig del af ejendommen, at ejendommen skal behandles efter reglerne om gamle ejendomme.

Det er SKAT' opfattelse, at det vil give helt urimelige resultater, hvis man kan bygge på et gammel fundament og stadig betragte ejendommen som en gammel ejendom.

Det fremhæves, at det faktum, at købesummen reguleres ud fra byggeretsmeter, netop medfører, at der er tale om en byggegrund.

Afslutningsvis at det reelle indhold medfører, at der var tale om en samlet ydelse, hvorved der reelt var tale om en byggegrund med henvisning til C-543/11 Maasdriel.

Argumentation og vurdering fra LSR

Det er landsskatterettens vurdering, at ejendommen fysisk er tilstede på overdragelsestidspunktet, og det fremhæves, at SKAT ikke har henvist til, at der er særlige forhold vedrørende bygningen, som dokumenterer, at bygningstilstand er nedrivningsmoden.

Der har i mange år været tale om to transaktioner, som derfor skal behandles separat, når der både sælges en ejendom og en entrepriseaftale, for at der overhovedet kan være tale om et momsfrit salg af en gammel ejendom. Implicit er det forudsat, at ejendommen ikke er væsentlig ombygget. Den anden transaktion er salget af en momspligtig entrepriseaftale.

SKAT kan derfor ikke støtte ret på C543/11 Maasdriel, da partnerne ikke objektivt er enige i fortolkningen og netop bestrider, at der ikke er tale om to transaktioner.

Det er oplyst, at klageren ikke selv skal forestå eller deltage i nedrivningen af bygningerne på de omtalte grunde. Det er køber, der selv skal stå for nedrivningsarbejdet for egen regning og risiko.

Her siger LSR, at hverken sælger eller klager kan anses for, at være leverandør af et samlet salg af en grund, der inkluderer nedrivning af bygninger, hvor de ikke anser dette salg som momspligtigt og referer til EU dom sag C-461/08, Don Bosco.

Vurdering af afgørelse fra SR og LSR

Dommen fra LSR vurderes korrekt, idet ejendommen ikke fysisk er nedrevet på overdragelsestidspunktet, og sælger er ikke involveret i nedrivning, og ejendommen er funktionsdygtig, hvorfor der foreligger en gammel ejendom, som ikke medfører momspligt ved salg, hvilket er i tråd med EU praksis C-543/11 Maasdriel.

Det må medgives, at der er forhold, som trækker i retning af en byggegrund og en gammel ejendom. Forhold som taler for, at det er en gammel ejendom, er at ejendommen har bibeholdt dens karakter som pakhus og kan principielt på overdragelsestidspunktet stadig anvendes, og der er ikke påbegyndt nedrivning inden overdragelsen. Eventuel nedrivning af pakhuset vil ske for købers egen regning og risiko. Sælger er på ingen vis involveret heri.

Det som trækker mod en byggegrund, er at købesummen er stipuleret til en byggeret, og hvis byggeret udvides øges købesummen, det antages derfor fra skatterådet, at der er tale om en byggegrund, når byggeretten ikke er endeligt fastlagt. Derudover foreligger det, at pakhuset delvis nedrives og lokalplan kræver, at hovedparten af pakhuses eksisterende gavl mod øst bevares. Skatterådet vurderer, at selvom der bibeholdes en lille del af ejendommen, kan det ikke betragtes som en gammel ejendom. Det modsiges ved interview med en momsekspert¹⁴, *"der er ingen tvivl om, at skatterådet bryder med hidtidig praksis, når noget er bebygget med grundfastekonstruktioner, så er det ikke en byggegrund"*.

Landsskatteretten ville muligvis komme til en anden konklusion ved vægtning af en byggegrund kontra gammel ejendom, hvis SKAT havde påvist, at ejendommen ikke var funktionsdygtig og dermed skulle nedrives og en ny opføres. Det understøttes tillige af en momsekspert¹⁵ *"at både skatterådet og landsskatteretten har gode argumenter for, at ejendommen både kan være en grund eller en gammel ejendom"*.

¹⁴ Reference til interview med Jacob Stagaard Larsen fra Revitax og Søren Engers Pedersen fra TimeTaxMoms, se bilag 10.7 og 10.8

¹⁵ Reference til interview med Jacob Stagaard Larsen fra Revitax se bilag 10.7

Skatterådet vægter købers hensigt på overdragelsestidspunktet og den efterfølgende hensigt. LSR præciserer, at der kun skal lægges vægt på transaktionen ved overdragelsestidspunktet, jf. C-461/08, Don Bosco. Tillige lægges der vægt på fra skatterådets side, at sælger afventer indgåelse af totalentrepriseaftale med køber, med delvis nedrivning og opførelse af ny ejendom. LSR præcisere over for skatterådet, at denne efterfølgende begivenhed ikke kan lægges til grund for en samlet betragtning på overdragelsestidspunktet, når spørger og skatterådet ikke er enige, jf. C-543/11, Maasdriel, hvor parterne var enige om betragtning af grunden på overdragelsestidspunktet.

SKAT har i forbindelse af deres nederlag i LSR, anket denne til landsretten, hvor der afventes afgørelse herfor. SKAT har efter LSR afgørelsen ikke villet acceptere afgørelsen. SKAT har sidenhen udstedt et styresignal SKM2017.27.SKAT, jf. afsnit 4.3.5, hvor der opfordres til at følge deres nye styresignal på trods af, at der foreligger en afgørelse fra en højere instans.

4.3.4.2 SKM.2016.141.SR – momsfrit, salg af ejendom med momsfri udlejning og efterfølgende mulighed for nedrivning af en køber

Spørger driver momsplichtig aktivitet. Siden ejendommens opførelse, har ejendommen været benyttet til momsfri udlejning til offentlige instanser.

Spørger har aldrig været frivilligt momsregistreret og har aldrig taget momsfradrag for omkostninger forbundet med selve ejendommen. Siden juni 2011 til 2013 har ejendommen stået tom, da spørger ikke har kunnet genudleje ejendommen, hvorfor der spørges til, om ejendommen kan sælges momsfrit, da spørgers reelle hensigt var med udlejning for øje.

SKAT vurderer, at der er tale om en byggegrund, men at salget sker som en naturlig følge af spørgers ophør med den momsfrie virksomhed, og at denne igennem hele forløbet har været anvendt til momsfri udlejning.

Vurdering

Ved gennemgang af sagsbehandlingen ses det tydeligt, at SKAT har en bevidst strategi om, at forsøge en omklassifikation af gamle ejendomme til byggegrunde. Det vurderes samtidig,

at SKAT nok ville være kommet til en anden konklusion, hvis der var tale om en virksomhed, der drev investering med fast ejendom.

Det vurderes imidlertid ikke, at der er tale om et grundstykke, da ejendommen er funktionsdygtig på overdragelsestidspunktet, og der samtidig ikke er objektive tegn på, at den ikke er egnet til anvendelse, jf. EU-praksis.

Afslutningsvis vurderes det, at momsfri udlejning efter ML § 13, stk. 2, at have forrang. Det er dermed et spørgsmål, om lejekontrakten ved en konkret vurdering, kan fastlægges som midlertidig, og hvorvidt ejer på købstidspunktet havde en salgshensigt. Vurdering om ML § 13, stk. 2 har forrang deles, men den systematiske gennemgang og omklassificering vurderes ikke at være korrekt.

4.3.4.3 SKM.2016.529.LSR - momsfrit, salg af grundstykke med gammel ejendom

Afgørelsen omhandlede to problemstillinger. For det første salg af en grund og den momsmæssige behandling heraf. For det andet salg af en bygning, hvor det skulle vurderes, om den skulle behandles som en grund eller en gammel bygning.

I nærværende afsnit behandles alene salg af et grundstykke med en gammel ejendom, som har været anvendt til blandet benyttet, momspligtigt aktivitet og hvorvidt den kan karaktereres, som en byggegrund, nedrivningsmoden ejendom eller en gammel bygning.

Behandlingen af spørgsmålet vedrørende salg af grunden behandles ikke nærmere, som følge af, at udfaldet for SKAT vurderes at være i tråd med praksis.

Salget af grunden med eksisterende bygninger er købt med henblik på nedrivning, hvilket fremgår af købsaftalen.

Landsskatteretten ændrer SKAT' opfattelse og betragter det, som en gammel ejendom, hvorefter en levering kan ske momsfrit. Nedenfor er hovedtrækkene oplistet:

- Finder ikke anledning til at karakterisere det som et ubebygget areal
- Sælger er ikke involveret i nedrivning

- Landsskatteretten bemærker, at SKAT ikke har henvist til særlige forhold ved bygnings stand eller bemærkninger i øvrigt, som gør at ejendommen ikke kan karakteriseres som en gammel ejendom.

Argumentation og vurdering fra SKAT og skatterådet

SKAT mener, at der ikke er tale om levering af gamle ejendomme, men levering af en byggegrund, idet sælger hele tiden har vidst, at køber købte grunden med bygninger med nedrivning for øje. Det understøttes endvidere, at det positivt er nævnt i overdragelsesaftalen. Endvidere læges der til grund, på grundlag af SKAT' fortolkning, af EU sag C-461/08, Dom Don Bosco, at der er tale om en enkelt transaktion og der ved en helhedsvurdering, er tale om en byggegrund. SKAT argumenterer med, at ejendommen er solgt uden ansvar, hvilket ligeledes burde være en indikator på, at der er tale om et grundstykke, da en køber med anden hensigt ikke vil købe en ejendom uden nogen form for ansvar fra sælger.

Der er således tale om en samlet vurdering, hvor SKAT fremfører, at realiteterne herom er, at der overdrages en byggegrund.

Argumentation og vurdering fra LSR

Det er de faktiske oplysninger på overdragelsestidspunktet, som er afgørende for den momsretlige vurdering og det fremhæves endvidere, at en senere ændring heraf, ikke er vurderet relevant.

Det fremgår positivt af købsaftalen, at ejendommen skal nedrives, hvilket LSR ikke ser er problematisk. Det er altså endnu en ændring af den tidligere praksis, som SKAT har haft.

Der er tale om salg af en ejendom til et ejendomsselskab, som ejeren har anvendt til blandet benyttelse. Dvs. at ejeren har brugt den til både erhvervs mæssigt aktivitet samt privat bolig.

I overdragelsesaftalen mellem sælger og køber, fremgik det, at køber erhvervede ejendommene med henblik på nedrivning, og sælger skulle ikke deltage i nedrivningsarbejdet.

Landsskatteretten finder ikke den blandet benyttet ejendom som en byggegrund, idet der på overdragelsestidspunktet stod en "gammel ejendom" på grunden, jf. moms bekendtgørelsen §59, stk. 1.

Der foreligger ikke en samlet leverance, idet klager ikke forestår nedrivningsarbejdet, hvorfor det således ikke anses for at være en byggegrund.

SKAT har heller ikke i denne sag henvist til, at ejendommen er nedrivningsmoden, hvorfor de ikke betragter det som en byggegrund. Dermed ændrer Landskatteretten skatterådets afgørelse i tråd med vurderingen i SKM2016.82.LSR

Vurdering

SKAT tolker som udgangspunkt ikke EU Dommen sag C-461/08, don Bosco i tråd med Landskatteretten.

C-461/08, don Bosco omhandlede et grundstykke, hvorpå der var en bygning, som var påbegyndt nedrivning inden overdragelsestidspunktet, hvorfor det skulle betragtes som en byggegrund, idet det var planlagt, at der skulle opføres en ny bygning på grunden.

SKAT går ind og siger, at nærværende sag ligner Don Bosco, idet sælger har til hensigt, at nedrive bygningen efter overdragelse af grundstykket med bygningerne på. SKAT "glemmer" at se på selve overdragelsestidspunktet, hvor der faktisk var en eksisterende bygning på grunden, og at der endnu ikke var påbegyndt nedrivning heraf, hvorfor det alt andet lige, er Landskatteretten, der som udgangspunkt har ret i sin betragtning, at der som følge heraf, er tale om en gammel bygning.

4.3.5 Kommentarer til nyt styresignal fra SKAT

SKAT har den 16 januar 2017 udsendt et styresignal på moms af nedrivningsmodne ejendomme. Nedrivningsmodne ejendomme var behandlet som et element i SKM.2017.27 vedrørende moms på byggegrunde.

Styresignalet beskriver, hvilke momenter man skal være opmærksom på, når investor skal vurdere, om et salg af en nedrivningsmoden ejendom kan sidestilles med salg af en byggegrund, hvilket er gennemgået i nærværende afsnit. Vi finder det relevant, at tydeliggøre SKAT' holdning på dette område ved en overordnet gennemgang af styresignalet, da det netop er offentliggjort i 2017.

Som udgangspunkt skal en gammel ejendom, der er beliggende på en grund, antages at være et salg, som er momsfrataget.

Når SKAT skal vurdere, hvornår der foreligger et momspligtigt salg af en nedrivningsmoden ejendom med en tilhørende grund eller en byggegrund, ligger de ikke kun til grund, om de nedrivningsmodne ejendomme skal nedrives af sælger eller af køber, men derimod foretager en objektiv vurdering af, hvad sælger og købers hensigt er med salget af den nedrivningsmodne ejendom med den tilhørende grund. Her vil SKAT gå ind og se på, om der i overdragelsesaftalen parterne imellem, er anført, hvilken hensigt og aktive skridt der foreligger ved ejendomsoverdragelse, jf. EU dom C-461/08, Don Bosco.

Skatterådet lægger ligeledes i praksis vægt på den objektive vurdering af sælger og købers hensigt med ejendomshandlen.

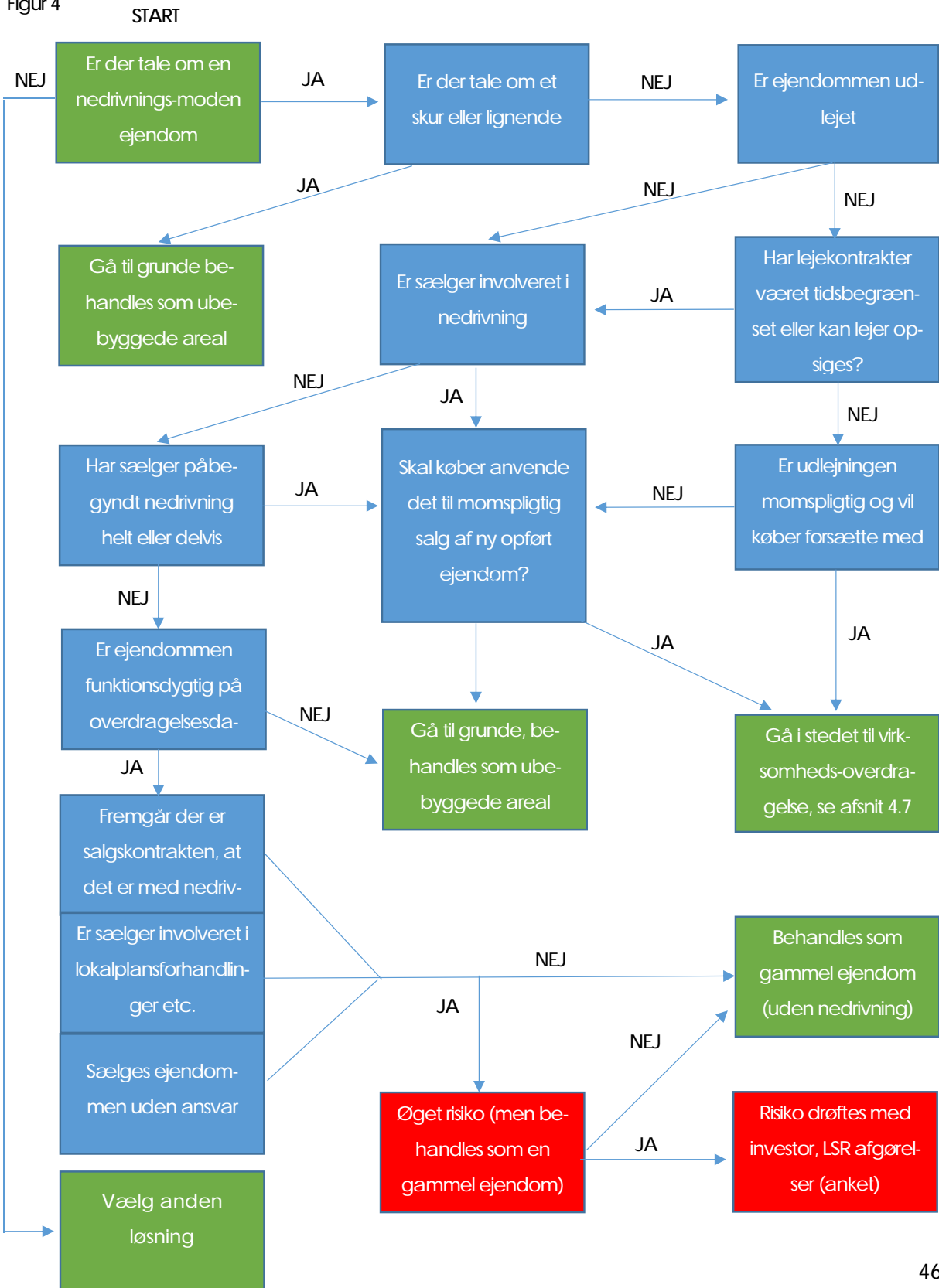
Hvis sælger er involveret i nedrivning eller genopbygning/ombygning af de eksisterende ejendomme, vil et salg som udgangspunkt blive momspligtigt, hvilket der er en generel enighed om i rådgiverbranchen.

SKAT' styresignal henviser til flere situationer end dem vi har beskrevet i nærværende afsnit, hvor salg af en nedrivningsmoden ejendom med tilhørende grund bliver momspligtig. Disse vil ikke nærmere blive gennemgået, men kan ses i styresignalet SKM2017.27.SKAT.

SKAT har udsendt dette styresignal efter landskatterettens afgørelse i SKM2016.82.LSR der gik mod skatterådets afgørelse, som er blevet anket af skatterådet. SKAT tydeliggøre med det udsendte styresignal, at de vil opretholde deres hidtidige praksis, indtil der foreligger en endelig dom.

4.3.6 Rutediagram for nedrivningsmodne ejendomme

Figur 4



4.3.6 Delkonklusion

Der konkluderes, at der er fuldstændig forvirring både blandt investorer og rådgivere vedrørende nedrivningsmodne ejendomme. Det skyldes nok, at SKAT igennem en årrække har fortolket nedrivningsmodne ejendomme på forskellig vis. I starten var det et spørgsmål om, der var nævnt "nedrivning" i overdragelsesaftalen eller ej. Såfremt forholdet var nævnt i overdragelsesaftalen, blev det lagt til grund, at parternes hensigt var at nedrive, uanset om ejendommen senere blev nedrevet eller ej jf. SKM.2014.96. Uanset at parterne i et senere tillæg har præciseret, at ejendommen ikke skulle nedrives.

Herefter blev det med SKM.2015.234 et spørgsmål om, hvilken rolle sælger havde haft, og hvorvidt sælger havde været aktiv med prospektudarbejdelse, forhandling af ny lokalplan etc. Afgørelsen var dog meget specifik, og er nok blevet fortolket lidt for bredt, idet sælger illustrerer forskellige muligheder med ejendomme, som ikke medfører, at der nødvendigvis skal foretages nedrivning.

For at skabe yderligere forvirring på praksis, blev der med SKM.2016.82.LSR igen vendt op og ned på det hele, da der blev fastlagt, at det var et spørgsmål om ejendommen reelt var funktionsdygtig, indenfor typen af ejendom på overdragelsestidspunktet eller ej. Det var derfor uden betydning, om der var aftalt, at ejendommen efterfølgende skulle delvis nedrives, og købesummen blev stipuleret efter byggeretsmeter. Det var altså et spørgsmål om, at ejendommen fysisk stod der på overdragelsestidspunktet. Man kan undres over at SKAT ikke udfordrer, hvorvidt ejendommen er funktionsdygtig eller ej. Det ville efter forfattergruppens opfattelse indsnævrer den bredere fortolkning af denne afgørelse, da ejendommen netop her var et pakhus og skulle anvendes hertil. Ved et pakhus må forstås, at det ikke nødvendigvis behøver at være perfekt stand til denne anvendelse.

Endvidere blev det understøttet af SKM.2016.529.LSR, som ligeledes lagde til grund, at det skulle vurderes ud fra om ejendommen er funktionsdygtig eller ej på overdragelsestidspunktet. SKAT vurderer pt. om denne skal ankes, men bygger i et vidst omfang på SKM.2016.82.LSR, man kan undres over, at SKAT ikke udfordrer hvorvidt ejendommen er funktionsdygtig eller ej.

Fælles for de to afgørelser kan det konkluderes, at der er enighed med SKAT, hvis sælger bistår med nedrivning.

Grænsetilfælde giver naturligvis altid anledning til bemærkninger, men problemet opstår ved, at landsskatteretten omklassificerer tidligere praksis fra SKAT og fastslår, at der skal tages udgangspunkt i ejendommen på overdragelsestidspunktet. Dertil konkluderes det, at landsskatteretten ved begge afgørelser har lagt vægt på, at SKAT ikke har anført, at bygningerne er i så dårlig stand på overdragelsestidspunktet, at de ikke er anvendelige. Uden at kende det nærmere grundlag syntes det dog, at være noget forundrende, at SKAT har været aktiv på dette område.

Det er ellers ikke unormalt for SKAT at vurdere bygningens stand på overdragelsestidspunktet, idet der foreligger flere afgørelser fra SKAT, hvor der lægges vægt på, at ejendommen sælges som beset uden mulighed for kompensation fra sælger.

Investor kan dermed ikke bare ukritisk lægges til grund, at det altid vil være momsfrit at sælge en gammel nedrivningsmoden ejendom, hvis ikke den er funktionsdygtig.

Det vurderes også, at en situation, hvor det er en nedrivningsmoden ejendom, der er i så dårlig stand, at den ikke kan anvendes på nedrivningstidspunktet, ikke er tydeligt afklaret fra SKAT og i praksis, om denne skal betragtes som et momspligtigt salg eller ej. Basalt set erfares det, at det kommer an på købers hensigt, idet nogle købere muligvis kun vil genopbygge ejendommen fuldstændig og inden for samme fundament, mens en anden køber vil nedrive ejendommen.

Det vurderes, at Landskatterettens afgørelser er i tråd med EU-praksis, jf. sag C 461/08, don Bosco, hvor Landskatteretten tager udgangspunkt i overdragelsestidspunktet, ligesom i Don Bosco. Dermed konkluderes det, at SKAT ikke overholder EU-praksis på dette område.

Afslutningsvis har forfattergruppen udfærdiget et rutediagram, som kan være med til at skabe det fornødne overblik for investor og dennes rådgiver. Rutediagrammet fører dem igennem de umiddelbare problemstillinger, som der er erfaret i nærværende afsnit.

4.4 Moms på gamle ejendomme

Indholdsfortegnelse for afsnittet:

4.4.1 Indledning	49
4.4.2 Gennemgang af omkostninger, som medregnes ved 25- og 50% reglen	50
4.4.3 Gennemgang af 25% reglen	51
4.4.4 Gennemgang af 50% reglen	55
4.4.5 Nedbrændte ejendomme	57
4.4.6 Rutediagram for gamle ejendomme	59
4.4.7 Delkonklusion	60

4.4.1 Indledning

Hovedreglen er at der ikke skal betales moms ved salg af en gammel ejendom jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9.

En gammel ejendom, forstås ved en ejendom der er ejet i mere end 5 år, eller hvis ejendommen er et anden gangs salg jf. afsnit 4.5 Nye ejendomme.

En gammel ejendom kan dog blive momsplichtig i medfør af ML § 13, stk. 1, nr. 9, hvis den er væsentlig ombygget. Ud fra en momsmæssig betragtning vil en væsentligt ombygget ejendom blive betragtet som en ny ejendom.

Det erfares, at investorer oftest har den opfattelse, at en ombygget gammel ejendom er momsplichtig. Denne opfattelse syntes ikke at gå hånd i hånd med optimerings mulighederne for investor. Reglerne vil nedenfor blive gennemgået med fokus på de enkelte elementer, således at investor er i stand til at danne sig et overblik, og sammen med investors rådgiver skabe de nødvendige overvejelser samt indledningsvis gennemgang af forudsætningerne.

Derudover erfares det indledningsvist, at rådgiverne ikke i alle tilfælde vurderer 25%- og 50% reglen i en salgs situation, er en fair betragtning¹⁶.

Ved vurdering af om en gammel ejendom bliver momsplichtig, skal der foretages en række vurderinger, som vi vil gennemgå i de følgende afsnit.

¹⁶ Reference til interview med Jacob Stagaard Larsen fra Revitax, se bilag 10.7

4.4.2 Gennemgang af omkostninger, som medregnes ved 25% -og 50% reglen

I det følgende skal investor opgøre ombygningsudgifterne, hvorfor det vurderes relevant at forklare nøje, hvad der forstås ved ombygningsudgifter, og hvad der helt præcist skal medtages ved opgørelsen.

Det bemærkes først og fremmest, at der skal være tale om ombygningsudgifter. Der skal således ikke medregnes vedligeholdelsesomkostninger i beregningen. Investor skal være opmærksom på, at vedligeholdelse skal vurderes ud fra en momsmæssigt betragtning og således ikke ud fra en skattemæssig betragtning.

I forbindelse med ombygning af en ejendom, er der mange typer af omkostninger i investors budget, vi har derfor valgt at eksemplificere dem nedenfor:

- | | |
|-----------------------------|----------------------------|
| a. Vedligeholdelse / maling | f. Projektudvikler honorar |
| b. Byggestyring | g. Formidlingshonorar |
| c. Totalentreprise | h. Arkitekt honorar |
| d. Advokat | i. Ejendomsmægler |
| e. Revisor | j. Nedrivningsomkostninger |

Af ovenstående omkostninger er det ikke alle som skal medtages ved beregningen af ombygnings procent. Det understøttes af SKM.2015.153.SR som har taget stilling til, hvilke omkostninger som er skal medregnes under ombygningsudgifter.

Dette er en særdeles vigtigt afgørelse både for investor samt rådgiver, idet Skatterådet har taget stilling til, at rådgiveromkostning, arkitektarbejde, ingeniør, revisor, advokat og andre rådgiver og konsulentydelse, der ikke skal medtages som ombygningsudgifter. Der er ikke endeligt afklaret om tilslutningsafgifter skal indgå i ombygningsudgifterne, da dette element er anket, men det forventes at skulle indgå i beregningen.

Det bliver lidt mere teknisk, når der skal vurderes, hvorvidt honorar for byggestyring skal medregnes. Når det skal vurderes om honorar for byggestyring skal medregnes, skal det vurderes, om det er en integreret del af håndværkerydelse eller ej. Det understøttes af udtalelse

fra en momsekspert¹⁷; "Det er i høj grad uklart, om hvilke omkostninger som skal medtages udover det som fremgår af praksis og styresignaler, for skal udgifterne til op- og nedsætning til stillads, -skurvogne til håndværkerne, -og bortkørsel af materialer til og fra byggepladsen medtages? Samt om nedrivningsomkostninger skal medgå, men sagen verserer forsat ved landskatteretten".

Vurderingen heraf er, at det er uklart hvilke omkostninger, som præcist skal medtages og hvilke som kan udelades, på trods af, at der er udsendt styresignal og dannelse af praksis for hvordan man griber omkostningerne an i forbindelse med en beregning.

For investorer er det typisk de billige ejendomme, som giver udfordringer, da ombygningsudgifterne i nærværende tilfælde hurtigt kan komme over 25 % reglen, og dermed blive momspålagt af hele salgsprisen, og ikke kun avancen. Det skyldes at ombygningsudgifterne hurtigt vægter tungt i forhold til salgsprisen.

Eksempel; En ejendom, som anskaffes for kr. 1.000.000 og ombygges for kr. 500.000 + moms, og sælges for kr. 1.700.000. Her vil ombygningsudgifterne betydeligt overstige 25% af salgsprisen, da beregningen udgør 29,41%, og vil dermed blive et momspålagt salg.

4.4.3 Gennemgang af 25% reglen

Ved 25 % reglen forstås bygninger, der ikke er placeret på lejet grund. Når ombygningsudgifterne overstejer 25 % efter en nærmere beregning, vil der være moms på gamle ejendomme ved salg. Ofte vil der skulle vurderes ud fra denne regel. I praksis findes denne regel i to varianter. Nedenfor er angivet de to modeller:

Figur 5

$$\frac{\text{Ombygningsudgifterne uden moms} \times 100}{(\text{Offentlig ejendomsvurdering} + \text{ombygningsudgifter uden moms})}$$
$$\frac{\text{Ombygningsudgifterne uden moms} \times 100}{\text{Salgspris}}$$

¹⁷ Reference til interview med Jacob Stagaard Larsen fra Revitax, se bilag 10.7

Den offentlige ejendomsvurdering tager udgangspunkt i den seneste offentliggjorte ejendomsvurdering.

Model 1 benyttes når man sælges til nærtstående og model 2 benyttes når man sælger til 3. mand. Ved salg til 3. mand kan sælger også benytte model 1, hvis det viser sig, at være mere fordelagtigt.

Fælles for de to modeller er, at de bygger på ombygningsudgifterne uden moms. Det kan virke ulogisk, at det er ombygningsudgifterne uden moms, men det er korrekt forstået, at det skal være ombygningsudgifterne uden moms. Der henvises til afsnit 4.4.2, hvor der nærmere beskrives hvorledes ombygningsudgifterne skal opgøres.

Investor skal især have fokus på omkostningsforbruget under ombygning, da risikoen for at ombygningsomkostninger kommer over 25 % reglen, og dermed vil det efterfølgende salg blive momspligtigt af salgsprisen.

Med henblik på at tydelige konsekvensen har vi opstillet denne lille case, så investor har nemmere ved at forholde sig til indholdet.

- Seneste offentlig ejendomsvurdering udgør 10.000.000 kr.
- Ombygningsudgifter uden moms udgør følgende, hvor der er renset for vedligeholdelse, rådgiver omkostninger, arkitekt, revisor mv. jf. afsnit 4.4.2.
- Håndværkere kr. 2.900.000
- Materialer kr. 500.000
- Ejendommens forventet salgspris kr. 14.000.000

Beregning ved anvendelse af model 1:

Figur 6

Model 1

Beregning

$$\frac{3.400.000}{13.400.000} \times 100 = 25,37 \%$$

Beregning ved anvendelse af model 2:

Figur 7

Model 2

Beregning

$$\frac{3.400.000}{14.000.000} \times 100 = 24,29 \%$$

Nedenfor er anvist cashflow i forbindelse med konsekvensen fra ovenstående beregninger er gennemført.

Figur 8

Cashflow effekt før SKAT	Overskud model 1	Overskud model 2
Salgspris	14.000.000	14.000.000
Købspris	-8.000.000	-8.000.000
Ombygningsarbejder inkl. moms	-4.250.000	-4.250.000
Nettobetaling moms (2,8 mio – 0,850 mio.)	-1.950.000	0
Fortjeneste før skat	-200.000	1.750.000

Investor bør naturligvis vælge model 2, da den giver den største indtjening. Model 2 viser et overskud på kr. 1.750.000, mens model 1 giver et tab på kr. 200.000.

Ovenstående illustrerer også at nogle cases er knivskarpt opdelt i forhold til tab og gevinst. Modellen har to ubekendte, og det vil være det samlede resultat, om der skal betales moms eller ej af salget. Problemet opstår, fordi momsen skal betales af hele salgssummen og ikke kun af fortjenesten.

Beregningen udviser et resultat på 24,29% for model 2, hvilket er lige under 25% reglen. Det betyder i praksis, at en ændring i forhold til budgetteret, ombygningsudgifterne eller til budgettet salgsprisen, kan medføre at casen skifter fra at være lønsom til ufordelagtigt. Det giver naturligvis investor en række udfordringer, når der skal vurderes, om en case er lønsom eller ej.

Nedenfor er illustreret en løsningsmodel, såfremt en case skifter i de forventede budgetter undervejs. Et skift kan være hvis salgspris reguleres, som følge af ændringer i markedet. Investor vil oftest ikke kende salgsprisen, før der indgås en endelig salgsaftale.

Eksempelvis ændres salgsprisen fra kr. 14.000.000 til kr. 13.500.000, som følge af efterspørgsel i markedet, vil det medføre en ændring på kr. -500.000. Ændringen medføre umiddelbart ikke, at investor lider et tab, da den tidligere avance ved model 2 var kr. 1.750.000. Nedenfor gennemføres konsekvens beregningen ved 25% reglen, som udviser at investor nu vil få et tab ved salg af lejligheden til 3. mand, hvorfor model 1 er uændret, mens model 2 giver følgende resultat;

Figur 9

Model 2 - ændret salgspris

Beregning

$$\frac{3.400.000}{13.500.000} \times 100 = 25,19 \%$$

Et salg af lejligheden til 3. mand, overgår til at være momspligtig, uanset om der vælges model 1 eller 2. Nedenfor er anvist cashflow i forbindelse konsekvensen fra ovenstående beregninger er gennemført.

Figur 10

Cashflow effekt før SKAT	Overskud model 1	Overskud model 2
Salgspris	13.500.000	13.500.000
Købspris	-8.000.000	-8.000.000
Ombygningsarbejder inkl. moms	-4.250.000	-4.250.000
Nettobetaling moms (2,7 mio – 0,850 mio.)	-1.850.000	-1.850.000
Fortjeneste før skat	-600.000	-600.000

Det vurderes ikke at være indlysende, at investor som følge af ændret salgspris på et senere tidspunkt nu kommer over 25% og dermed bliver momspligtig af salget, som medføre et samlet tab på kr. 600.000. Fremfor at tidligere avance med fradrag for nedslaget i salgsprisen vil være en reduceret fortjeneste på kr. 1.150.000. Investor vil derfor blive "straffet" ikke blot en reducere af salgsprisen, men også som følge af overgangen til et momspligtigt salg.

Opsummering

Det fremgår derfor tydeligt af ovenstående konsekvens beregninger, at sælges der en grund med en gammel bygning til en nærtstående part, skal sælger ind og benytte model 1's metode. Denne metode anvendes for at undgå, at sælger kan eller vil snyde med salgsprisen for at komme udenom 25% reglen.

Såfremt ejendommen har været anvendt til momsfri udlejning, så trumfer det ML § 13 stk. 2, altså 25% reglen og dermed vil salget kunne betragtes som momsfritaget.

4.4.4 Gennemgang af 50% reglen

Det er sjældent at 50 % reglen finder anvendelse, da et krav for anvendelsen er, at ejendommen er beliggende på en lejet grund.

Ejendomme på lejet grund er, særligt de fleste på lejet grund, beliggende i København, men der er ikke tale om et meget stort antal i forhold til antallet af grunde generelt i København. Det vurderes derfor kun at være få transaktioner, hvor denne model er relevant. Ikke desto mindre, skal investor naturligvis være opmærksom herpå.

De typiske situationer fremkommer, hvor ejendomsbesidderen skal levere grunden tilbage til staten efter X år., hvorfor bygningen dermed kun midlertidigt er af momsmæssig karakter. For at opveje det, er der et større spænd i forhold til ombygningsudgifterne. Ved bygninger på lejet grund må ombygningsudgifterne andrage op til 50 % før et salg efterfølgende kan betragtes som momspligtigt. Metodemæssigt beregnes udgifter, salgspriser etc. på samme måde som anvendt under 25% reglen i afsnit 4.3.3.

Der forekommer helt specifikke tilfælde, hvor 50 % reglen ikke finder anvendelse, men det er de samme tilfælde, som anført under 25% reglen.

Beregningen nedenfor anviser hvorledes 50 % reglen fremkommer ved både salg til nærtstående parter og til 3. mand. Med henblik på at tydeliggøre konsekvensen har vi opstillet denne lille case, så investor har nemmere ved at forholde sig til indholdet.

- Seneste offentlig ejendomsvurdering udgør 10.000.000 kr.
- Ombygningsudgifter uden moms udgør følgende, hvor der er rensset for vedligeholdelse, rådgiver omkostninger, arkitekt, revisor mv. jf. afsnit 4.4.2.
- Håndværkere kr. 6.600.000
- Materialer kr. 3.000.000
- Ejendommens forventet salgspris kr. 19.000.000

Beregning ved anvendelse af model 1:

Figur 11

Model 1

Beregning

$$\frac{9.600.000}{19.600.000} \times 100 = 48,98 \%$$

Beregning ved anvendelse af model 2:

Figur 12

Model 2

Beregning

$$\frac{9.600.000}{19.000.000} \times 100 = 50,53 \%$$

Ved model 1 til nærtstående parter vil et salg være momsfritaget. Derimod vil et salg til 3. mand være momspligtig som følge af anvendelse af 50 % reglen ved en bygning på lejet grund.

Det vurderes at være sjældent, at der anvendes ombygningsudgifter i sådan en grad, at niveauet kommer over 50 % ved en beregning heraf. Ombygningsudgifterne skal være betydelige, set i relation til dels købspris, men i den grad også til eventuel salgspris efterfølgende.

Derudover fremkommer det tydeligt, at ombygningsudgifter ikke skal sættes meget ned, før et salg bliver momsfrataget uanset hvilken model der anvendes. Cashflow for ovenstående case er anvist nedenfor;

Figur 13

Cashflow effekt før SKAT	Overskud model 1	Overskud model 2
Salgspris	19.000.000	19.000.000
Købspris	-6.500.000	-6.500.000
Ombygningsarbejder inkl. moms	-12.000.000	-12.000.000
Nettobetaling moms (3,7 mio – 2,4 mio.)	0	-1.300.000
Fortjeneste før skat	500.000	-800.000

Her fremgår det tydeligt, at hvis der er tale om en ombygget ejendom på lejet grund i en sådan grad, at 50% for alvor kommer i spil, skal der i den grad være fokus på, om salgspris for salget til 3. mand kan sættes lidt op, eller ombygningsudgifter kan sættes en lille smule ned, for derefter at opnå en fortjeneste ved et salg, som tillige vil være momsfrataget.

4.4.5 Nedbrændte ejendomme

Ved behandlingen af nedbrændte ejendomme, er der nogle identifikationer, som kan være med til at afklare, om den pågældende nedbrændte ejendom skal betragtes som andet end én gammel ejendom. Det kan være overvejelser om, at ejendommen skal opføres for yderligere midler end dem fra forsikringssummen, opføre et større areal end før, etc.

Nedenfor er derfor oplistet forskellige scenarier, hvor den nedbrændte ejendom, kan skifte karakter efter en modtaget forsikringserstatning og en genopførelse. Der hvor ejendomme ikke betragtes som en gammel ejendom med momsfratagelse, henvises der til afhandlingens særskilte afsnit om ejendommens nye status.

Skema

Scenarie

Der sælges den delvis nedbrændte ejendom.

Genopbygger ejendommen inden salg for forsikringsmidlerne.

Istandsætter den delvise nedbrændte ejendom, i én bedre stand end den var i, før den nedbrændte.

Ejeren af den delvise nedbrændte ejendom, udvider ved genopførelsen ejendommen med et større areal.

Ved "gamle arealer".

Ved "nye arealer".

Momspligt salg / momsfrit salg

Momspligt salg, i den nedbrændte ejendom betragtes som en grund, som følge af, at der ikke sker genopførelse inden et salg.

Momsfrit salg, ejendommen betragtes som en gammel ejendom, og der skal ikke anvendes 25%/50% regel.

Her skal forbedringsomkostninger tillægges i 25 % reglen og derefter kan man beregne, om man er over eller under 25 % reglen.

Her vil man skulle behandle det "nye" areal som en nybygning, og skal dermed behandles separat. Købesummen skal derfor opdeles i, hvad det vedrører de "gamle" og "nye" arealer.

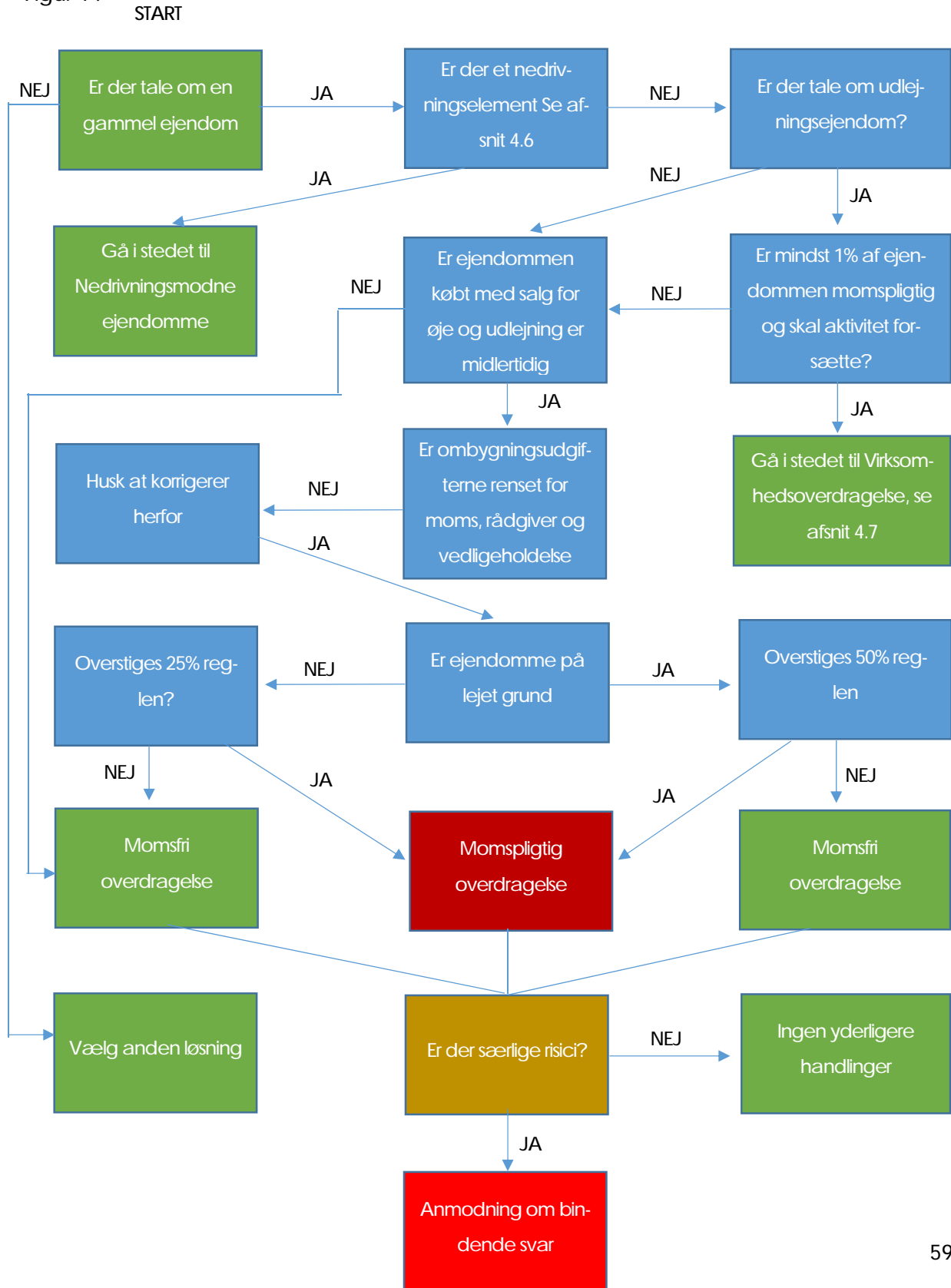
Købesummen vedrørende gammel ejendom behandles efter 25 % reglen.

Købesummen vedrørende ny ejendom behandles iht. afsnit 4.5.

Ovenstående udviser og bekræfter, at det skal vurderes grundigt inden investor skiller sig af med den nedbrændte grund, da et efterfølgende salg momsmæssigt ikke er lige til at afklare.

4.4.6 Rutediagram for gamle ejendomme

Figur 14



4.4.7 Delkonklusion

Der må konkluderes, at der ikke ukritisk blot skal konstateres, at en ombygget ejendom er momspligtig eller momsfri.

Investor skal skelne i mellem 25%- og 50% reglen, som begge bygger på samme indhold, men skal vurderes ud fra, om ejendommen er på lejet grund eller ej.

Det kan konstateres, at investor ved salg til 3. mand har valgmuligheder imellem at benytte salgsprisen eller offentlig ejendomsvurdering, som grundlag i ovennævnte modeller. I praksis vil det oftest være mere hensigtsmæssigt at benytte salgsprisen, men der vil naturligvis skulle ske en konkret vurdering heraf.

Investor skal derfor til nærststående, alene benytte modellen med offentlig vurdering.

Der skal ske en grundig gennemgang af de indlagte omkostninger, således at der sker en opdeling, hvor omkostningerne er rensat for rådgiveromkostninger, projektudviklingsfee og konsulentydelse i medfør af SKM.2015.153.SR, med tillæg af mulig efterprøvning, om der er flere omkostninger, som kan medregnes heri med reference for udtalelse fra momseksperten. Der skal altså renses for en del af de større omkostninger. Det er vores erfaring, at investor med fordel opdaterer sine kalkuler og nøje gennemgår omkostninger omkring projektet med ejendomsmægler og revisor, således at der dels kan ske en momsmæssig optimering og samtidig en forretningsmæssig optimering.

Investor har således to ubekendte fra de første lønsomhedsberegninger, dermed én ubekendt vedrørende de samlede byggeomkostninger, og én ubekendt vedrørende salgsprisen. Endvidere flytter investorcasen sig undervejs hvis markedsforhold eller budgetterne undervejs skifter niveau. Det kan i yderste konsekvens betyde, at en case, som var lønsom ved ombygning og salg, ikke længere er lønsom. Det betyder at casen nu kom over 25% reglen og dermed vil være momspligtigt salg, fordi byggeomkostningerne er blevet højere, eller der blot er sket en forværring i afsætningsmulighed i markedet. I sådanne situationer vil et alternativ til investor, at skulle se på en udlejning af ejendommen. Udlejningen kan muligvis kombineres med et salg af ejendomsselskabet.

Det kan tillige konkluderes, at hvis én af investors ejendomme brænder ned, som før nedbrændingen var en gammel ejendom var denne momsfrataget. Det er ikke altid lig med et salg efter genopførelsen af den gamle ejendom kan sælges momsfrit. Her skal der foretages en konkret vurdering af, hvornår ejendommen sælges, hvilken ombygninger der har været etc. idet typen kan medføre, at ejendommen skal betragtes på anden vis.

Afslutningsvis har forfattergruppen udfærdiget et rutediagram, som kan være med til at skabe det fornødne overblik for investor og dennes rådgiver. Rutediagrammet fører dem igennem de umiddelbare problemstillinger, som der er erfaret i nærværende afsnit.

4.5 Moms på nye ejendomme

Indholdsfortegnelse for afsnittet:

4.5.1 Indledning	61
4.5.2 Definition af nye ejendomme	63
4.5.3 Moms løftet ved projektopførelse af nye ejendomme og hensigten ved videresalg	64
4.5.4 5 års reglen for nye ejendomme	66
4.5.5 Forlængelse af 5 års reglen for nye ejendomme	67
4.5.6 Ny ejendom på fundament som er støbt før 1. januar 2011	68
4.5.7 Særlige forhold hvis førstegangssalg er til interesse forbundne parter	68
4.5.8 Undtagelse, ingen moms ved salg "udlejning for øje"	69
4.5.9 Skift af strategi fra salg til udlejning	70
4.5.10 Gennemgang af bindende svar, "udlejning for øje" med efterfølgende salg	71
4.5.11 Kommentarer til styresignal fra SKAT	74
4.5.12 Rutediagram for nye ejendomme	75
4.5.13 Delkonklusion	76

4.5.1 Indledning

Ved gennemgangen af nye ejendomme, vil vi indledningsvis nedenfor kort redegøre for, hvornår der kan være tale om nye ejendomme i relation til momsloven.

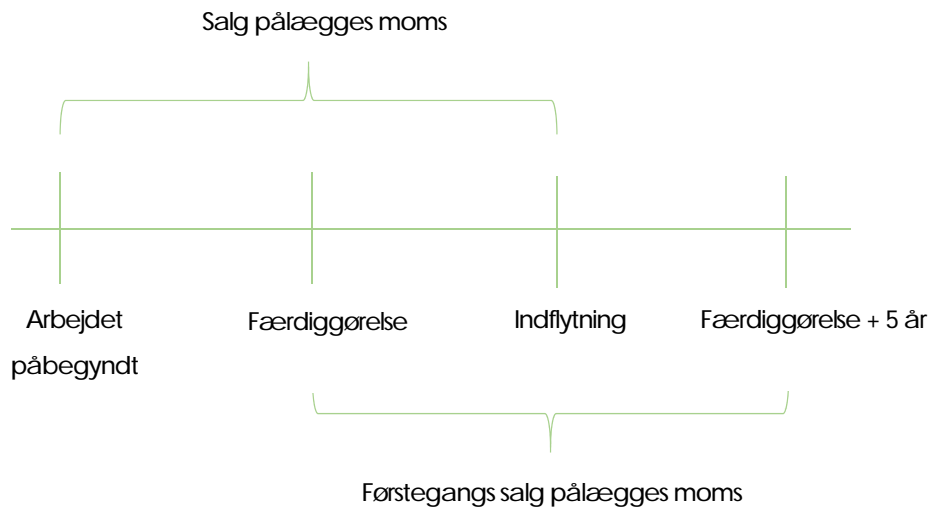
Først og fremmest skal man afklare ejendommens levetid. Er den ejet under 5 år, kan der være tale om en "ny" ejendom, også selvom der kan være tale om et førstegangssalg i ejertidsperioden på de 5 år.

Ved førstegangssalg forstås følgende:

- At ejendommen sælges, selvom om der ikke er sket indflytning.
- At ejendommen sælges, inden levetiden på 5 år efter den er færdigopført og ibrugtaget.
- At ejendommen sælges helt eller delvis efter 5 års periode, hvor der ikke har været sket indflytning.

Nedenfor er illustreret tidsforløbet på salg vedrørende nye ejendomme, fra påbegyndelse til 5 års perioden er udløbet. Senere i dette afsnit behandles hvorledes moms på nye ejendomme refererer til denne figur.

Figur 15



Det skal tillige afklares, om ejendommen kan betragtes som en ny ejendom, selvom der har været foretaget et førstegangssalg, er det teknisk muligt, en ejendom ved andengangssalg, forsat betragtes som en ny ejendom i nogle tilfælde.

Det kan for eksemplet være, at ejendommen har været solgt til interesseforbundne parter i 5 års perioden, eller hvis ejendommen kun har været brugt under 2 år i denne periode.

Vurderingen er yderst væsentlig for investor at afklare, inden det kan konkluderes, om der er tale om en ny eller en gammel ejendom.

Når det er afklaret, at der er tale om en ny ejendom, skal det afklares, hvilken hensigt der har været ved ejendommens erhvervelse/projekt. Der kan være tale om "salg for øje" og "udlejning for øje".

- "Salg for øje" medfører, at der kan løftes moms i forbindelse med opførslen af den nye ejendom, men også at der skal tillægges moms ved frasalg af ejendommen helt eller delvist.
- "Udlejning for øje" medfører, at der ikke kan løftes moms i forbindelse med opførslen af den nye ejendom, og at der tillige ikke skal tillægges moms ved frasalg.

Når man har afklaret, om der er tale om "salg for øje" eller udlejning, skal det vurderes og dokumenteres, at hensigten holder stik. Det vil vi komme nærmere ind på i et særskilt afsnit nedenfor.

Det antages, at investorer kigger på muligheden for at opnå det største afkast på sigt, hvorfor det er vigtig for dem at forstå, hvornår der er tale om nye ejendomme, og hvordan hensigten med ejendommene kan påvirke deres afkast. Hensigten vurderes indledningsvist at være en bevisførelse over for SKAT¹⁸.

I de efterfølgende afsnit, vil reglerne blive gennemgået, og de enkelte elementer i særskilte afsnit, således at investor er i stand til at danne sig et overblik, og sammen med dennes rådgiver gennemgå forudsætninger og hensigten, for derefter at skabe de nødvendige overvejelser inden påbegyndelse af projektopførsel af en ny ejendom.

4.5.2 Definitionen af nye ejendomme

Ved definitionen af nye ejendomme skal det forstås, at der er tale om ejendomme, som har grundfaste konstruktioner, og samtidig er opført i relation til den hensigt, investor har ved påbegyndelse og til den endelige færdiggørelse. Derudover omfatter det også dele af

¹⁸ Reference til interview med Jacob Stagaard Larsen fra Revitax, samt Søren Engers Pedersen fra TimeTaxMoms, se bilag 10.7 og 10.8.

ejendomme, som opføres som "nye" ejendomme på eksisterende ejendomme¹⁹, ved fx. udvidelse af kvm. på en ejendom.

4.5.3 Moms af løftet ved projektopførelse af nye ejendomme og hensigten er videresalg

Det er i udgangspunktet hovedreglen, at der ved projektopførelse af nye ejendomme løftes fuld moms, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra a. Det forudsættes, at nye ejendomme opføres med henblik på videresalg, og oftest inden for en kortere årrække, helt afhængigt af udviklingen på ejendomsmarkedet. Hovedreglen styrkes tillige, af de mange opførte projektejendomme i større byer, som forsøges solgte, allerede inden de er færdigbyggede. Det gælder også, hvis man senere i forløbet skifter strategi.

Er der tale om nye ejendomme, som bliver solgt, eller der er indgået bindende aftale inden færdiggørelsen, vil de blive betragtet under reglerne for opførelse for fremmedregning jf. ML § 4, stk. 1. Hvis der ikke indgås bindende aftale før færdiggørelsen, vil byggeriet blive betragtet under reglerne for opførelse for egen regning jf. ML § 6. Konsekvensen heraf er hvornår der skal afregnes for første gangs salg.

Investor skal i forbindelse med afklaringen dokumentere, hvornår der er indgået en bindende aftale, da denne kan være en vigtig bevisbyrde ved et senere skift af strategi.

Bevisbyrden for det modsatte, er derfor svær at løfte, men det kræver i den grad, at investoren blandt andet beskriver hensigten og overvejelserne i forløbet fra start og langt ud i ejertidsperioden, for at undgå at skift af strategi for ejendommen kan medføre et momspligtigt salg²⁰.

Som det fremgår af figur 15 fra afsnit 4.5, har vi illustreret, hvornår der pålægges moms på nye ejendomme, og hvor hensigten fra investor er videresalg af ejendommen. Der er flere processer fra påbegyndelsen af den nye ejendom, til den sidste enhed er solgt. Nedenfor

¹⁹ Momsbekendtgørelsen, kapitel 11, § 54, stk. 1

²⁰ Reference til interview med Jacob Stagaard Larsen fra Revitax, samt Søren Engers Pedersen fra

TimeTaxMoms, se bilag 10.7 og 10.8.

beskrives de enkelte processer, for at skabe et helhedsindtryk af forløbet. Processerne er som følger;

- Arbejdet påbegyndes
- Færdiggørelse
- Indflytning
- Færdiggørelse + 5 år
- Salg pålægges moms (i perioden fra arbejdets påbegyndelse til indflytning)
- Førstegangssalg pålægges moms (i perioden fra færdiggørelse til 5 års reglens udløb)

Arbejdets påbegyndes

Ved arbejdets påbegyndelse skal det forstås, at det er i den fase, hvor investor tager aktive skridt for at påbegynde opførelsen. Der etableres forsyningsledninger på grunden og fundamentet støbes. Når dette er påbegyndt, er projektet i opførelsesfasen.

Færdiggørelse

Færdiggørelsen skal forstås således, at ejendommen er helt klar til, at der kan foretages indflytning. Det er det, når byggeriet er meldt færdigt til myndighederne i forbindelse med byggetilladelsen. Derudover er det på det stadie, at hensigten og formålet med ejendommen kan tages i brug. Der vil i hvert tilfælde skulle foretages en konkret vurdering om færdiggørelsesgraden, således at der ikke kan være tvivl om status på projektopførelse af ejendommen.

Indflytning

Indflytning i en ny ejendom er, at indflytningen sker i lighed med det formål, der var tale om i forbindelse med opførelsen af ejendommen. Man kan derfor ikke "snyde" med indflytningen og anvende ejendommen som prøvehus, showroom eller lignende, idet denne anvendelse ikke anses at være hensigten med det formål, som den opførte ejendom havde, samt at der ikke er foretaget reel indflytning.

Færdiggørelse + 5 år

Forståelsen og dokumentationen for skæringsdatoen ved færdiggørelsen 5 år efter ejendommen blev meldt færdig, er yderst vigtig for den investor, som har haft en ny ejendom, hvor dels hensigten ikke har været at skulle sælge, men at skulle leje ud. Efter de 5 år kan investor reelt set sælge den "nye" ejendom, som ikke længere bliver betragtet som ny, men i stedet bliver betragtet som gammel, og dermed behandle salget efter salg af gamle ejendomme jf. afsnit 4.4.

Dokumentationen skal derfor for hensigten og færdiggørelsesperioden, være vel dokumenteret, ellers kan man risikere, at ejendommen i yderligere 2 år kan betragtes som en ny ejendom.

Salg pålægges moms (indledende fase)

Det er uomtvisteligt, at undgå der skal tillægges moms på "nye" ejendomme, som sælges i projektopførselsfasen og indtil der sker indflytning, såfremt det tillige har været hensigten fra investor at skulle frasælge den "nye" ejendom enten helt eller delvis.

Førstegangssalg pålægges moms (efter færdiggørelsen)

Når ejendommen sælges helt eller delvis, helt afhængigt af mulighederne i markedet for salg, og hensigten har været at skulle sælge og ikke leje ud, vil der blive tillagt moms på førstegangssalget i perioden fra færdiggørelsen og 5 år frem. Dermed forlænges perioden såfremt, der ikke er sket indflytning i en periode på minimum 2 år, i den omtalte 5 års periode.

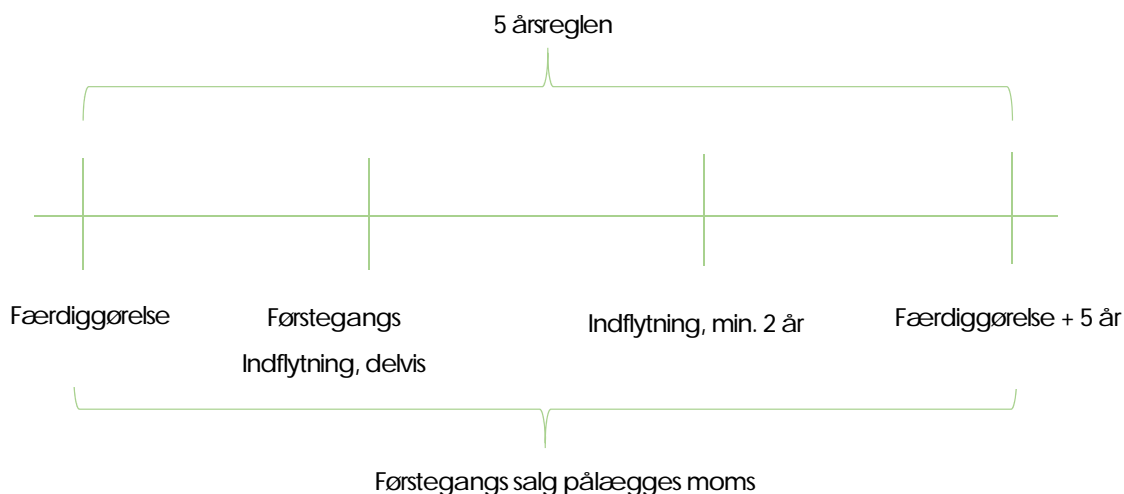
4.5.4 5 års reglen for nye ejendomme

I nedenstående afsnit belyses de situationer, som investor kan møde i forbindelse med klarlægningen af 5 årsreglen på "nye" ejendomme. Både ved den simple forståelse, men også i de situationer, hvor der kan opstå indtrædelse, eller en forlængelse af 5 års reglen.

For at forstå 5 årsreglen ved nye ejendomme, kan der ikke alene ses på ejertiden. Den såkaldte 5 års regel skal forstås således, at nye ejendomme først indtræder i perioden på den

dagen, hvor ejendommen er færdigudviklet, og er klar til indflytning. Dette betyder ikke, at hele ejendommen er indtrådt i 5 års reglen, da der teoretisk set, kan opstå en situation, hvor der ikke sker indflytning i alle enhederne. De lejemaal, hvor der sker senere indflytning, vil først indtræde i 5 års perioden, når der sker en reel indflytning. Af afsnit 4.5.3 hvor der beskrives, hvad der menes med indflytning, samt betydningen ved en senere indflytning kan have af påvirkning på moms og 5 års reglen. Den foretagne vurderingen af, om ejendommen er færdigudviklet og klar til indflytning, er ikke investors egen opfattelse og vurdering heraf, men den skal alene bero på en objektvurdering om ejendommens færdiggørelsesgrad. Derudover kan det som tommelfingreregul opfattes, at ejendommen er færdigudviklet, når den er klar til det formål, som ejendommen i udgangspunktet var tiltænkt.²¹

Figur 16, Beierholm publikation



4.5.5 Forlængelse af 5 årsreglen

Det kan beskrives således, at ejendomme anses for at være "nye", hvis de overdrages, inden der foretages indflytning. Dermed vil det teoretisk være muligt, at en ejendom, hvor der ikke er sket indflytning i 5 årsperioden, vil være at betragte som en "ny" ejendom i perioden efter de 5 år.

²¹ Moms på salg af nye bygninger og byggegrunde, SKAT, Afsnit 1.3.1

4.5.6 Fundament støbt før 1. januar 2011

Hvis investor har købt en grund, som er anskaffet før 1. januar 2011, og de grundfaste konstruktioner var påbegyndt (f.eks. fundamentet), men ejendommen ikke var færdigbygget, som følge af flere forhold, vil ejendommens salg være betragtet efter reglerne før 1. januar 2011, og dermed et momsfrataget salg.

Derimod vil der ved senere igangsættelse af projektet, hvor det tidligere fundament ændres, vil ejendommen i udgangspunktet blive betraget ved færdiggørelsen, som værende en del af momspligtens indtræden på nye ejendomme, hvorefter salget skal behandles i henhold til afsnit 4.5.3.

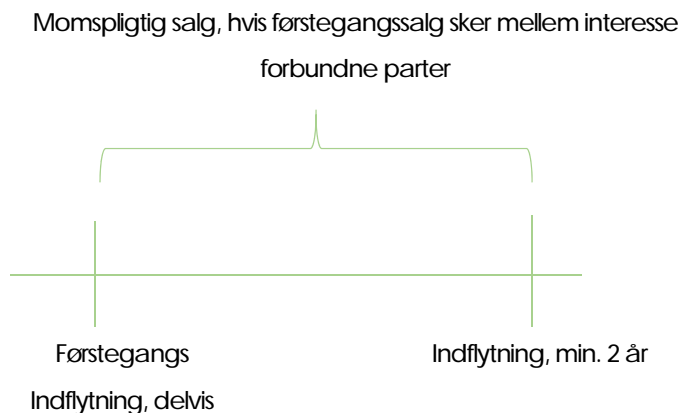
Det skal derfor klarlægges, og grundigt dokumenteres, hvorledes processen indledningsvis er foregået, idet færdiggørelse af ejendommen og et efterfølgende salg, dermed kunne være en momsfri transaktion. Hvis ikke dokumentationen er tydelig, kan man risikere, at det efterfølgende vil blive betragtet som en momspligtig transaktion.

4.5.7 Særlige forhold, hvis førstegangssalg er til interesseforbundne parter

Der er enkelte undtagelser, hvor en færdigudviklet ejendom, har foretaget indflytning helt eller delvist, og samtidig sælges momspligtig inden for 5 årsreglen, men hvor salget sker inden for de første 2 år til interesseforbundne parter. Nedenfor er anvist et scenarie, hvor momspligten af anden gangs salget opretholdes.

Eksempelvis når en færdigudviklet ejendom forsat er indenfor 5 års reglen, og denne regel forsat er gældende, og hvor ejendommen samtidig er solgt til interesseforbundne parter inden for de første to år, vil det efterfølgende salg af ejendommen forsat være betragtet som en ny ejendom, og derfor blive momspligtigt ved et salg.

Figur 17



4.5.8 Undtagelse, ingen moms ved fra salg, "Udlejning for øje"

Når der er tale om nye ejendomme, hvor hensigten for investor alene er udlejning af ejendom med en tilrettelæggelse af, at der fra investors side kun er til hensigt at udleje og ikke sælge, kan der være tale om et momsfritaget salg af ejendommen.

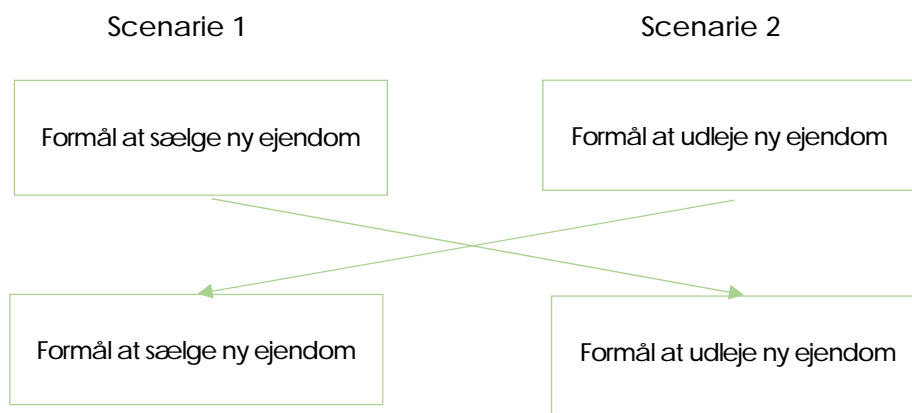
Investor skal tilsi­kre, at hensigten med ejendommens formål, tydeliggøres i en sådan grad, at der ikke kan sås umiddelbar tvivl om hensigten ved ejendommen. Et af de tiltag, som indikerer hensigten med udlejning for øje, er at lejekontrakterne ikke fremstår med en købs­option til lejer, da dette kan give identifikation på et salg for øje, og dermed tale om et momspligtig salg, når eller hvis investor sælger til lejer på et senere tidspunkt inden for 5 årsreglen. Endvidere er det vigtigt, at der ved lejekontrakternes indgåelse ikke er en slut­dato, tidsbegrænset leje, da dette tillige kan have en identifikation af, at investor ikke på­ tænker at opretholde udlejning for øje men i stedet salg for øje, som vil medføre momspligt ved et salg.

De ovennævnte forhold er eksempel på typiske forsøg på at ændre hensigten, til at være en momsfri transaktion, og kan dermed fra SKAT' side betragtes som en omgåelse.

4.5.9 Skift af strategi fra salg til udlejning

Hvis der foretages skift af strategi fra "salg for øje" til udlejning for øje" eller omvendt, eksempelvis i en situation, hvor man i starten har til formål at sælge ejendommen, men at markedet for salg ændres markant, og man derfor ikke kan sælge den "nye" ejendom helt eller delvist, er det vigtigt at belyse, hvorledes investor skal forholde sig til en sådan situation.

Figur 18



Skiftet kan betyde, at investor går fra at være momspligtig af salget, til ikke skulle sælge og derfor ikke være berettiget til af løfte momsen af den opførte "nye" ejendom.

Denne strategi kaldes i daglig tale "entreprenørfinten", da dette er en måde at opnå likviditet til byggeriet. I salgsperioden er denne tilrettelagt i en sådan grad, at der foretages de nødvendige tiltag til salg, annoncering, fremvisninger etc., men at de kvadratmeterpriser som projektet udbydes til, er i den høje ende af markedet. Hvis det ikke lykkedes at sælge alle enheder til den pris, kan man være nødsaget til at skifte strategi, og i stedet foretage udlejning. Udlejning sker derefter på markedsvilkår, ikke til nærtstående parter samt på ikke tidsbegrænsede lejekontrakter, således at der ikke sås tvivl om, at den nye strategi opfylder reglerne i ML§ 13, stk. 2, om udlejning af fast ejendom, som er fritaget for moms, og at det samtidig ikke er sket i ledtog med bevidst skatteunddragelse.

Ved et skifte af denne strategi medfører det, at investor skal tilbage betale momsen, men ikke hele beløbet på en gang, men drypvis i forbindelse med reglerne om momsreguleringsforpligtelse, jf. afsnit 4.6.

4.5.10 Gennemgang af bindende svar

4.5.10.1 SKM2013.839.SR – Momspligtig, salg af ny ejendomme, stift af strategi

Sagen omhandler et delspørgsmål, hvor spørger først er i gang med et byggeri og hensigten er med salg for øje. Imens byggeriet er i gang, ændrer spørger sin hensigt, til nu at opføre lejlighederne med henblik på udlejning. Spørger havde taget momsfradrag for udgifterne i forbindelse med opførelsen af byggeriet.

Skatterådet kom frem til, at det var en momspligtig transaktion, idet lejligheder oprindeligt blev opført med salg for øje.

Vurdering

Investor bør være særlig opmærksom på, at det er hensigten på købstidspunktet, som er afgørende for vurderingen. Nye praksis fra landsskatteretten gør muligvis delvis op med det, jf. SKM2016.82.LSR, hvor LSR siger, at det er overdragelsestidspunktet der er afgørende for, hvorvidt der er tale om, at en transaktion bliver momspligtigt.

4.5.10.2 SKM2016.105.SR

I nedenstående afsnit behandles afgørelsen af det bindende svar fra skatterådet SKM 2016.105.SR, som umiddelbart modstrider den hidtidige praksis vedrørende salg af nye ejendomme med hensigt om "udlejning for øje", samt hvorledes et salg i fremtiden skal opfattes og behandles i henhold til momsloven. Facts som ligger til grund for afgørelsen, fremgår detaljeret af SKM2016.105.SR.

I det bindende svar er spørger en finansiel virksomhed, som har genplaceret deres kunders midler i blandt andet fast ejendom, for at opnå et fornuftigt afkast til dem over en lang årrække.

Afgørelsen af det bindende svar omhandlede én problemstilling fra spørger. Spørgsmålet gik på, om spørger kunne sælge helt eller delvist alle ejerlejligheder, som havde været ud-tjent til det oprindelige formål, at udleje til boligformål uden moms jf. ML§ 13, stk. 1, nr. 8 og jf. ML §13, stk.2.

Spørger havde foretaget alle skridt i relation til hensigt med "udlejning for øje".

Skatterådet kommer frem til i besvarelsen, at spørgers oprindelige hensigt med ejendommen ikke var "udlejning for øje", men det var skatterådets opfattelse, at den oprindelige hensigt som følge af spørgers selskabsformål, ikke var at foretage boligudlejning, men med "salg for øje" før eller siden, som følge af at spørger skal levere afkast til sine kunder løbende. Skatterådet (SR) kommer frem til, at spørgsmålet om, at kunne sælge ejendommen fritaget for moms, ikke er muligt.

Spørger har efterfølgende anket afgørelsen til Landsskatteretten (LSR), hvor der afventes afgørelse heraf.

Vurdering

Nedenfor redegøres for de forhold, hvor spørger ikke har tydeliggjort dokumentation og indstillingen til det bindende svar, men også hvor skatterådet har antaget forudsætninger i forbindelse med afgørelsen, og samtidig ikke lagt vægt på tidligere afgørelser.

Ved gennemgangen af det bindende svar, står det klart, at spørger ikke dokumenterer eller tydeliggør deres oprindelige hensigt ikke var at sælge, men med "udlejning for øje". Endvidere beskriver de ikke tydeligt de indledende overvejelser for valget af ændret strategi, som kan retfærdiggøre deres skifte taget i betragtning til deres selskabsformål. Dermed opstår der uklarhed, idet spørgers kapitalanbringelse i selskabet har til formål, at opnå et forventet afkast, hvorfor det ikke går hånd i hånd med hensigten at foretage "udlejning for øje".

Det fremgår af høringsbesvarelsen fra spørger, at salgstankerne kun var opstået, som følge af omstændighederne ved den pludselige tomgangsleje, med tillæg af den gunstige situation med hjemtagelse af en gevinst, som følge af markedsudviklingen på ejendomsmarkedet. Det vurderes derfor, at hvis spørger indledningsvist havde anført deres bevæggrund for strategiskifte, kunne skatterådet ikke udfordre spørgers oprindelige hensigt i samme grad som i det bindende svar.

Derudover kan det overvejes, om spørger havde stået stærkere ved sin oprindelige hensigt, som følge af deres selskabsformål, indledningsvis havde redegjort for, at en eventuel gevinst ved salget skulle anvendes til genanbringelse i anden fast ejendom, da det formedes, at spørger har til hensigt at forsætte aktiviteter indenfor udlejning, og derigennem leverer løbende afkast til deres kunder.

Det formodes tillige, at hvis spørger indledningsvist og ikke først i høringsbesvarelsen, havde refereret til SKM2015.627LSR, hvor LSR lægger betydelig vægt på den oprindelige hensigt, og at denne skal være tungtvejende ved et senere skifte af strategi, ville argumentation for den oprindelige hensigt for spørger formentligt være styrket.

Skatterådets behandling af spørgsmålet, og med de facts som fremgår af det bindende svar, er ikke behandlet i en sådan grad, at det kan retfærdiggøre deres konklusion.

Skatterådet henviser særligt til hensigten og ændringen af lov om finansielle virksomheder, på trods af at ændring først i tråd i kraft lang tid efter den oprindelige aftale var indgået. Dermed har skatterådet lagt vægt på, at spørgers hensigt og senere skifte af strategi, konkluderes ud fra den nye lov, og ikke den som var gældende ved aftalens indgåelse.

Derudover antager skatterådet, at selvom man er investor og opfører ejendomme med udlejning for øje, er dette ikke lig med retfærdiggørelsen af momsfrihed ved et senere salg efter ML§ 13, stk. 2. Det er et klart modtræk i forhold til tidligere praksis på området, hvor ejendomme med "udlejning for øje" er momsfrataget ved et efterfølgende salg, med henvisning til tidligere bindende svar SKM2013.483.SR, SKM2014.408.SR og SKM2014.693.SR. Det er derfor tydeligt, at skatterådet alene lægger vægt på opfattelse om hensigten med købet af de "nye" ejendomme.

Det bindende svar fra skatterådet skal opfattes således, at hvis investor havde argumenteret og dokumenteret oplysninger og spørgsmålene i en sådan grad, således skatterådet ikke havde mulighed for at foretage egne forudsætninger, vil svaret i forbindelse med det bindende svar formentligt have haft et andet udfald.

Helt afgørende kan det diskuteres, om sagens udfald, ud fra de givende facts, burde have været tilstrækkeligt for et momsfrit salg, idet spørger har løftet bevisbyrden i tråd med tidligere praksis. Det understøttes tillige af EU-praksis ved C-326/11 JJ, præmis 33, som angiver at; "*hensigten skal understøttes af objektive beviselementer*". De objektive beviselementer vurderes derfor som værende tunge ved en senere behandling af landskatteretten. Derudover understøttes det ved interview med en momsekspert²²; "*Spørger har løftet hensigten for momsfri udlejning og afgørelsen er derfor forkert, hvis der skal være mulighed for at*

²² Reference til interview med Jacob Stagaard Larsen fra Revitax samt Søren Engers Pedersen fra TimeTaxMoms, se bilag 10.7 og 10.8.

sælge momsfrit, så var det klart, at det skulle være sket i denne sag, fordi man ikke måtte opføre med henblik på salg, men kun med "udlejning for øje".

4.5.11 Kommentarer til nyt styresignal fra SKAT

SKAT har i forbindelse med dels det nævnte bindende svar fra afsnit 4.5.10, publiceret et styresignal SKM2017.26.SKAT, for at tydeligere gøre hvordan SKAT opfatter og mener momsreglerne i forbindelse med salg af ejendommen inden for 5 årsreglen, skal anvendes. Styresignalet er rettet mod moms på fast ejendom, i forbindelse med salg efter udlejning. SKAT forsøger hermed at præcisere, i hvilke tilfælde der kan være tale om momsplichtigt salg, og et ikke momsplichtigt salg.

Det fremgår tillige af styresignalet, at de sager, hvor udfaldet fra skatterådet i forbindelse med de bindende svar, ikke er enige i spørgers opfattelse, og derfor henviser til, at et salg af "nye" ejendomme ikke er momsfritaget.

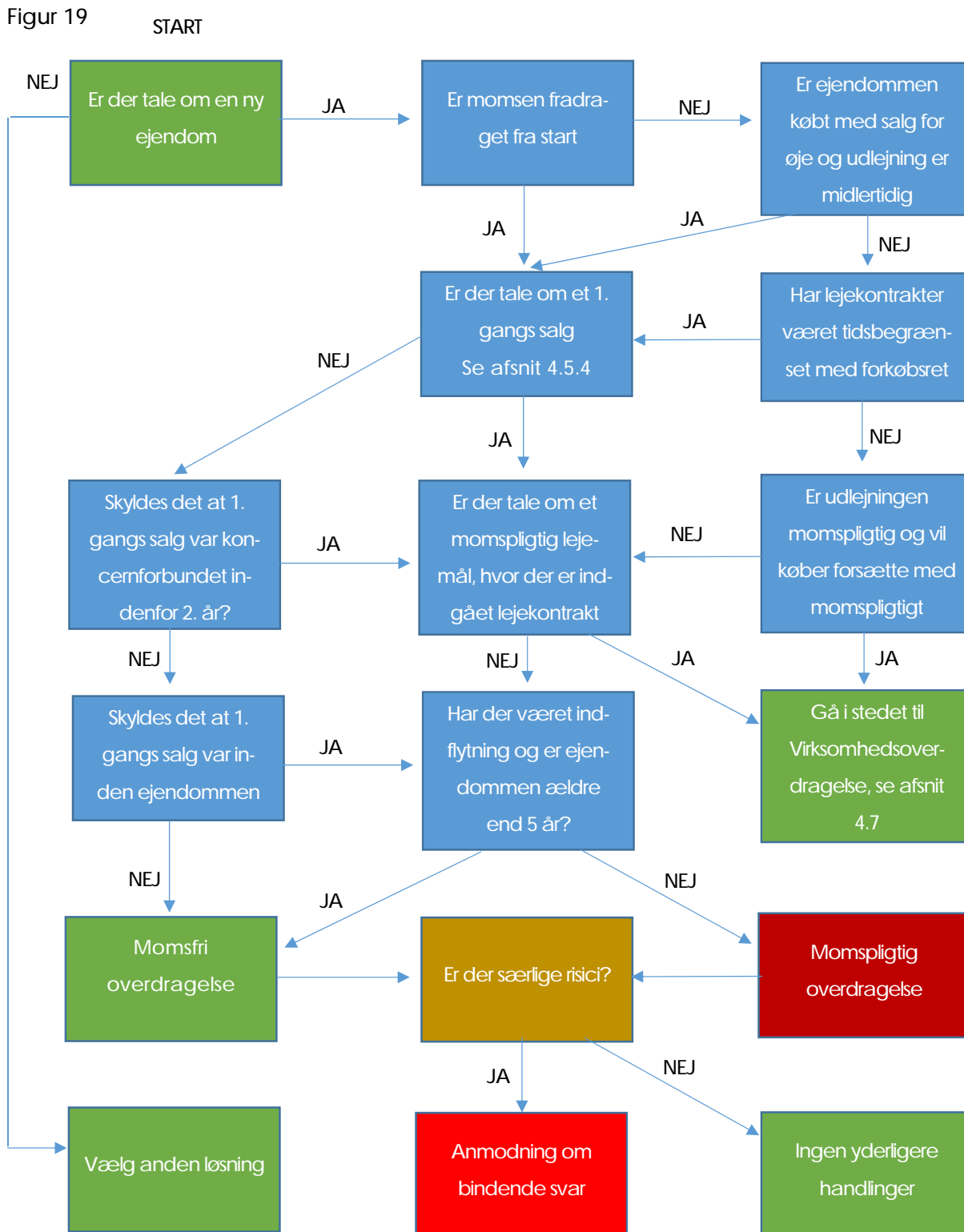
De tre sager fra år 2016 SKM2016.105.SR, SKM2016.289.SR og SKM2016.359.SR som styresignalet henviser til, er alle påklaget til LSR umiddelbart efter skatterådets afgørelse. Denne endelige afgørelse i denne instans kan derfor godt komme på et langt senere tidspunkt.

Det tyder derfor på, at SKAT forsøger at udsende et styresignal og danne en praksis, på et grundlag som ikke retteligt er tilstede. Dette tydeliggøres i deres handling, at der hvor spørger møder modgang, er alle sager påklaget til LSR, hvilket kunne indikere, at skatterådets opfattelse på området ikke nødvendigvis er den rigtige. Dermed kan de respektive påklager og branchen generelt, afvente LSR afgørelser, før der kan være tale om en præcisering af praksis i forbindelse med momsreglerne på nye ejendomme, som sælges i forbindelse med 5 års reglen.

Afslutningsvis forsøger de via styresignalet, at oplyse en lang række dokumenter som kan være med til at beskrive formålet og driften med den "nye" ejendom, således afklaringen på et senere tidspunkt, kan retfærdiggøre udfaldet. anbefalingerne er ikke endelige, og det vil til enhver tid være sælger som skal redegøre for det, og skatterådet i første omgang skal vurdere, om det er tilstrækkeligt dokumenteret.

4.5.12 Rutediagram for nye ejendomme

Figur 19



4.5.13 Delkonklusion

Der kan indledningsvist konkluderes, at der ikke ukritisk blot skal konstateres, om en nye ejendom er momspligtig eller momsfritaget ved salg heraf.

Investor og dennes rådgivere skal derfor varsomt klarlægge og dokumentere, hensigten med den nye ejendom. For det at være investor og navigerer i momsreglerne for nye ejendomme, ikke altid er helt nemt. Der mangler i den grad et styresignal som er konkretiseret, inden der kan foretages igangsættelse-, planlægning-, etablering- eller køb af ny ejendom, således investor kan udfærdige de tilstrækkelige og nødvendige dokumentationer, som kan anvendes i forbindelse med praksis på området.

Det vurderes derfor meget uhensigtsmæssigt, at SKAT danner grundlag for et styresignal på netop dette område, når der dels ikke forligger nogle afgørelser fra højere instans end skatteministeriet. Der understøttes tillige, at de i år 2016 er tre af afgørelser hvor spørger, efter anmodning om bindende svar, forsat vurderer at sagen er behandlet forkert og har derfor indbragt dem for en højere instans.

Det kan derfor afsluttende udlades, at investor skal være særligt opmærksom på, at så snart de påtænker, at skulle foretage investering i nye ejendomme, skal deres hensigt dokumenteres så godt de kan, da det udfra den nuværende praksis vurderes, at være svært at løfte bevisbyrden hvis investor skifter strategi undervejs, påtrods af der er taget alle hensynsmæssige skridt, for at udvise hensigten. Det er der ikke nok, blot at undlade at løfte momsen og foretage tidsubegrænset leje, for at kunne betragtes som et momsfritaget salg.

Afslutningsvis har forfattergruppen udfærdiget et rutediagram, som kan være med til at skabe det fornødne overblik for investor og dennes rådgiver. Rutediagrammet føre dem igennem de umiddelbare problemstillinger, som der er erfaret i nærværende afsnit.

4.6 Momsreguleringsforpligtelse

Indholdsfortegnelse for afsnittet:

4.6.1 Indledning	77
4.6.2 Definition af investeringsgoder	77
4.6.3 Definition af forbedringer og/eller vedligeholdelse	78
4.6.4 Definition af momsreguleringsforpligtelse	79
4.6.5 Indtrædelse af momsreguleringsforpligtelsen	80
4.6.6 Ejendom moms en momsreguleringsforpligtelse	80
4.6.7 Scenarier ved overdragelse af en momsreguleringsforpligtelse	81
4.6.8 Delkonklusion	83

4.6.1 Indledning

Ved gennemførelse af interview med investorer, er det klart et område, som de ikke har tilstrækkelig opmærksomhed på, deslige ikke har kendskab til det fulde omfang ved optimeringsmulighederne²³.

Det antages derfor, at være nærliggende at gennemgå, analyser og illustrere behandlingen af momsreguleringsforpligtelsen i nærværende afsnit.

4.6.2 Definition af Investeringsgoder

Når man skal ind og vurdere, om der foreligger en momsreguleringsforpligtelse, er det nødvendigt for investor at vide, hvad der forstås ved et investeringsgode jf. ML§ 43, stk. 2.

Ved definitionen af investeringsgoder, er der typisk tale om opførelse af fast ejendom samt tilhørende til- og ombygning, med tillæg af en værdigrænse, som er med til at definere, om det er et investeringsgode. Modsat er øvrige investeringsgoder i et selskab ikke defineret ved en særlig værdigrænse.

²³ Reference til interview med Nina Grunow, ATP-Ejendomme, Henrik Køhn, Thylander Gruppen, Henrik Skriver, SF Management ApS samt Torben Hald og Mads Roepstorff fra Ejendomsmægler Niels Hald koncernen, se bilag 10.3 til 10.6.

Et investeringsgode i relation til fast ejendom er blandt andet, når der udføres større reparationer og/eller vedligeholdelsesarbejder på den faste ejendom, der samtidig overstiger et samlet årligt beløb på DKK. 100.000 ekskl. moms²⁴. Det kan være når den faste ejendom står over for udskiftning af vinduer, renovering ind-/udvendigt på ejendommen eller lignende, Derudover er det naturligvis i denne forlængelse, også tale om til-/ ombygning af den faste ejendom.

Afslutningsvis er investeringsgoder i definitionen også omfattende maskiner, inventar og andre driftsmidler, der er underlagt værdiforringelse, og som tillige har en anskaffelsessum på mere end DKK. 100.000 ekskl. moms pr. enhed. Disse investeringsgoder falder i værdi gennem årene, og afskrives regnskabsmæssigt og skattemæssigt i henhold til gældende lovgivning.

4.6.3 Definition af forbedringer og/eller vedligeholdelse

Når man som investor står overfor større reparationer eller vedligeholdelsesarbejder, er det vigtigt, at man kan forstå, hvornår der skelnes mellem forbedringer og vedligeholdelse. Det har nemlig en stor betydning for, hvor længe momsreguleringsforpligtelsesperioden strækker sig over jf. ML§ 44.

Ved forståelse af reparation og vedligeholdelse er det der, hvor investor sætter ejendommen i samme stand som den var før, ejendommen skulle repareres eller vedligeholdes. Investor skal derfor være opmærksom på, at der skal benyttes samme kvalitet af materialer, og samtidig skal udbedring kunne anvendes til præcis det samme, som før arbejdet blev påbegyndt.

Ved forståelse af forbedringsarbejder er der, hvor investor bringer ejendommen i bedre stand, end den var før. Investor har for eksempel anlagt en hel ny gårdhave, der kan være bygget altaner på ejendommen, etableret elevator eller lignende, alt sammen forbedringsarbejder som ikke var på ejendommen før. Forbedringer kan også være, når man bringer

²⁴ ML §43, stk.2

eksisterende elementer i markant bedre stand, altså man udskifter elementer på ejendommen, som var der før, men til enheder som forbedrer vilkårene for ejendommen betydeligt, at der kan være tale om en forbedring.

Der foreligger ikke en egentlig retningsvejledning til, hvornår der er tale om reparation og vedligeholdelse, eller om det er forbedring. Det er derfor vigtig, at man som investor foretager og dokumenterer en aktiv stillingtagen til, hvad der er vurderet, da momsreguleringsforpligtelsesperioden afhænger af dette valg. Er der tale om reparation og vedligeholdelse, skal momsreguleringsforpligtigelsen afskrives over en 5 årig periode, og ved forbedringer skal momsreguleringsforpligtigelse afskrives over en 10 årig periode.

4.6.4 Definition af momsreguleringsforpligtigelse

Indledningsvist er reglerne om momsreguleringsforpligtigelse indført med henblik på, at sikre konkurrencen, de enkelte virksomheder imellem, sker på ens grundlag, således at man ikke skifter rundt i anvendelsen af den faste ejendom.

Dette kan bedst beskrives således; Først driver man 100% momspligtig virksomhed, for kort efterfølgende at drive 100% momsfri virksomhed, og samtidig have opnået fuldt fradrag for aktiverne, som har en længere levetid. Dette vil give en skævvridning i hele moms ideologien. Dermed sikres det, at momsen er neutral, og fradraget er sket på samme grundlag mellem samme type af virksomheder.

Eksempelvis hvis man tager udgangspunkt i en virksomhed, som udlejer lokaler til en blomsterbutik, og efterfølgende indretter lokalerne for 400.000 + moms. Udlejningsselskabet tager fuld momsfradrag i år 1, da virksomheden også driver momspligtig aktivitet. I år 2 fraflytter lejer, og efterfølgende indflytter en tandlæge, som ikke driver momspligtig aktivitet, hvorfor der aftales i lejekontrakten, at der er ingen moms på huslejen til tandlægen.

Hvis ikke reglerne om momsreguleringsforpligtelse var indført, ville der ikke være et ensartet grundlag i forhold til virksomheder, som altid har lejet ud uden moms. Dermed vil investor være omfattet af reglerne om momsreguleringsforpligtelse, som gennemgås nedenfor.

Det kan med udgangspunkt i ovenstående, være særdeles vigtigt for investor og dennes rådgiver at kende til reglerne om momsreguleringsforpligtigelsen, da der kan ligge en stor værdi heri for investor. Dog kan det også være en ulempe for investor, som vi vil komme nærmere ind på i nærværende afsnit.

4.6.5 Indtrædelse af momsreguleringsforpligtigelsen

Der er i udgangspunktet tale om, en momsreguleringsforpligtigelse tilknyttet den faste ejendom, når køber overtager denne, og hvor sælger mindst har fradraget 1% i moms vedrørende ejendomme. Med det menes, at ejendommen har været momsregistreret med 1 %, før køber kan opnå fradrag for momsreguleringsforpligtigelse.

Fradraget for momsreguleringsforpligtigelse opnås fra fakturatidspunktet, men ud fra en betragtning om, at man i de næste 10 år driver momspligtig virksomhed, hvor der fradrages med 1/10 om året²⁵.

Bliver investor i løbet af de 10 år ikke længere momsregistreret, så skal investor tilbagebetale den momsreguleringsforpligtigelse, der er modtaget i de tidligere år. Investor skal tilbagebetale moms med 1/10 om året. Med henvisning til afsnittet 4.2.3 kan der være forskellige tilbagebetalingsperioder, helt afhængigt af om det er forbedringer eller vedligeholdelse.

4.6.6 Ejendom med en momsreguleringsforpligtigelse

Ved en ejendom forstås hver enkel matrikel. Det vil sige, at ejendomme sagtens kan være opdelt i flere matrikler, dvs. der kan være 10 boliger og et supermarked i bunden af ejendomme, og hver lejemål har sit eget matrikel nummer. Dermed ville de 10 boliger være et momsfrit lejemål, hvor supermarkedet ville være et momspligtigt lejemål.

En køber kan ikke overtage en momsreguleringsforpligtigelse, hvis sælger ikke er momsregistreret og dermed har 0 % i momsfradraget.

Der er to måder, man kan købe en ejendom på, hvor der eventuelt er momsreguleringsforpligtigelse på:

²⁵ ML§ 44, stk.1

- Købe selskabet, hvor ejendommen er beliggende i
- Købe ejendommen ud af selskabet

Den umiddelbare forskel på de to måder, at købe ejendom på, er, at hvis man køber selskabet, hvor ejendommen ligger i, er der ikke noget krav om, at ejendommen skal være momsregistreret med 1 %. Kravet er ikke gældende som følge af, at man køber selskabet og i princippet ikke overdrager ejendommen til en anden juridisk enhed, selvom der foretages ejerskifte af selskabet, da ejendommen ejes af selskabet og ikke direkte af selskabets ejer.

4.6.7 Scenarier ved overdragelse af en momsreguleringsforpligtigelse

Ved overtagelse af en momsreguleringsforpligtigelse, skal køber mindst have samme momsnøgle som sælger i forbindelse med den faste ejendom. Vi vil i dette afsnit opsætte scenarier på hvorledes, en overdragelse af momsreguleringsforpligtigelse kan foretages, og hvornår der ikke er mulighed for overdragelse heraf.

Scenarie 1

Hvis man forestiller sig, at en lokalerne i en bank ligger i et selskab, som banken ejer, og har selskabet opnået et fradrag på 5 % momspligtig udlejning på ejendommen, hvorefter banken vælger at sælge ejendommen til en investor, så kan investor overtage momsreguleringsforpligtigelsen, idet det alene kræver 1 %, for at opnå momsreguleringsforpligtigelse.

Modsat hvis en bank lejer deres banklokaler som momsfrit, kan en køber af ejendommen ikke opnå momsfradrag, idet ejendommen alene har været benyttet til et momsfrit formål.

Scenarie 2

En investor køber en grund i år 2013, hvorpå der opføres en ejendom med 15 erhvervslejemål med henblik på udlejning, hvorfor investor anvender muligheden for frivillig momsregistrering af den faste ejendom for tillige at kunne opnå fuldt fradrag på momsen. Selve projektet med opførelse af erhvervslejemål har kostet DKK 15.000.000, heraf DKK. 3.000.000 i potentielt fradragsberettiget moms.

Selskabet og den tilknyttede ejendom, har efter reglerne om momsreguleringsforpligtelse, mulighed for at opnå fuldt fradrag i år 1 på DKK 3.000.000, og skal derefter foretage nedskrivning på momsreguleringsforpligtelsen, som afskrives over 10 år.

Nedenfor har vi illustreret, hvorledes momsreguleringsforpligtelsen afskrives over perioden på en ejendom, som ikke ændre karakter af momsplichtig aktivitet i den 10 årige periode. Indledningsvis har vi kort opridset fakta til brug for oversigten.

Anskaffelsesår for ejendommen; År 2013
 Moms beløb til fradrag i år 1; DKK 10.000.000

Figur 20

År	Anvendelse til momsplichtigt eller ikke momsplichtigt formål	Årets andel DKK.	Forskud	Årets fradragspocent	Årets faktiske fradrag	Reguleringsforpligtigelse, restværdier
2013	Momsplichtigt	300.000	300.000	100	300.000	3.000.000
2014		300.000	300.000	100	300.000	2.700.000
2015		300.000	300.000	100	300.000	2.400.000
2016		300.000	300.000	100	300.000	2.100.000
2017		300.000	300.000	100	300.000	1.800.000
2018		300.000	300.000	100	300.000	1.500.000
2019		300.000	300.000	100	300.000	1.200.000
2020		300.000	300.000	100	300.000	900.000
2021		300.000	300.000	100	300.000	600.000
2022		300.000	300.000	100	300.000	300.000

Dermed opnår investor en momsreguleringsforpligtigelse, idet sælger har benyttet ejendommen til momsplichtig aktivitet og som nævnt tidligere, så kræves det, at ejendommen var 1 % momsregistreret, for at køber (investor) kan opnå momsreguleringsforpligtigelsen.

Dermed opnår investor en fradragret i nærværende scenarier på DKK 300.000 ligeligt i alle 10 år, hvis investor fortsætter med at være momsregistreret.

Hvis investor ændrer sin aktivitet til 100% momsfri, eksempelvis ændre det fra erhvervslejemål til boliglejemål, så skal investor tilbagebetale momsreguleringsforpligtelsen med 1/10 om året. Investor skal naturligvis være opmærksom på, hvorvidt det har været vurderet som forbedring eller vedligeholdelsesomkostninger som følge af de forskellige afskrivningsperioder.

Hvis en investor ændrer aktiviteten i den 10 årige periode til delvis momsfri, eksempelvis i den situation, hvor der flytter en lejer ind, som ikke driver momspligtig aktivitet og kan ikke løfte momsen af lejen, vil investor en gang årligt skulle tilbagebetale den andel af årets nedskrivning af momsreguleringsforpligtelsen som ikke momspligtig med udgangspunkt i momsfordelingsnøglen på ejendommen.

4.6.8 Delkonklusion

For opsummering af momsreguleringsforpligtelse på ejendomme, er det yderst vigtigt for investor at forstå, hvornår der er tale om en momsreguleringsforpligtelse. Derudover skal det klarlægges, om det er en momsmæssig vedligeholdelse eller forbedring, og her kan investor ikke læne sig tilbage og anvende direkte anvisninger til sontringen heraf, da der ikke er sammensondring i henholdsvis lejelovgivningen og skattelovgivningen. Det har i den grad betydning, om det er det momsmæssige regelsæt ved 5 års perioden vedrørende vedligeholdelse, eller om der er tale om regelsæt ved 10 års perioden vedrørende forbedringer.

Investor skal derudover være meget opmærksom på, hvilken momsmæssig aktivitet der har været på ejendommen, før det kan klarlægges, om der er momsreguleringsforpligtelse, som kan samles op tilbage i tiden, eller om der ved ændring helt eller delvist af den nuværende udlejningsaktivitet, vil medføre en tilbagebetaling af momsreguleringsforpligtelsen.

4.7 Virksomhedsoverdragelse

Indholdsfortegnelse for afsnittet:

4.7.1 Indledning	84
4.7.2 Gennemgang af virksomhedsoverdragelse	84
4.7.3 Rutediagram for virksomhedsoverdragelse	87
4.7.4 Delkonklusion	88

4.7.1 Indledning

Generelt er en virksomhedsoverdragelse når man overdrager en virksomhed helt eller delvis til en køber. Delvis kan det være, dele af virksomhedens aktiver.

Ved virksomhedsoverdragelse er hovedreglen, at skal der betales moms ved salg af aktiver jf. ML §8 stk. 1, naturligvis under forudsætning af salget af de pågældende aktiver er momspligtig. Der skal som undtagelse hertil ikke beregnes moms, hvis virksomhedsoverdragelse opfylder reglerne om momsfrivirksomhedsoverdragelse. Virksomhedsoverdragelse vil blive gennemgået, med særligt fokus på hvorledes denne kan betragtes som en momsfri virksomhedsoverdragelse.

Virksomhedsoverdragelse er således relevant i følgende situationer:

- Helt eller delvis momsregistreret udlejningsejendomme (ejerlejlighed for ejerlejlighed)
- Helt eller delvis momspligtig udlejning af grunde, hvor der overdrages med lejekontrakter
- Overdragelse af grundstykker, hvor der er tilknyttet et projekt, som forventes efterfølgende gennemført ved enten momspligtig udlejning eller momspligtigt salg af ejendomme

4.7.2 Gennemgang af virksomhedsoverdragelse

For at forstå hvorledes virksomhedsoverdragelse kan gennemføres inden for momslovgivningen, er det væsentligt for investor at have kendskab og forstå ML § 8, stk. 1 pkt. 3, idet investor aktivt skal meddele SKAT, for at kunne gennemføre virksomhedsoverdragelsen.

I tilfælde af investor ikke kan overholde reglerne nedenfor, vil det medføre at virksomheds-overdragelsen ikke kan ske momsfrit. Udgangspunktet er herefter, at der er tale om en momspligtig overdragelse, men skal naturligvis behandles ved gennemgang af underliggende aktiv, således at det kun bliver momspligtigt, hvis et salg af underliggende aktiv vil være momspligtigt. Der henvises derfor til den momsmæssige behandling i de respektive afsnit.

Nedenfor er hovedtrækkene og formålet med paragraffen anført;

- At sikre momsens neutralitet, således overdragelsen er enkel.
- At der i tilfælde af, at sælger ikke kan afregne momsens grundet økonomisk krise, vil statskassen undgå et tab heraf.
- At køber har mulighed for at succederer ind i sælgers momsmæssige status, eksempelvis i relation til en eventuel regulering af vedligeholdelse og forbedringsomkostninger. Det kan især være relevant i situationer, hvor der er et potentiale.

Det fremgår endvidere af EU-Domstol sag C-497/01, Zita Modes Sári, hvor EU-domstolene fastslår, at erhverver skal have til hensigt, at drive den overtagne virksomhed videre, hvorfor det vurderes, at hensigten er afgørende for om virksomhedsoverdragelsen kan gennemføres.

Der gives ikke momsfradrag, hvis køber ikke har til hensigt på overdragelsestidspunktet, at drive virksomheden videre eller anvende de overtagne aktiver til driftsmæssig anvendelse. Denne holdning fra skatterådet er dermed i kontrast med EU-domstolens, jf. C-497/01, Zita Modes Sári

Investor og rådgiver skal være opmærksom på formalia ved virksomheds overdragelse helt eller delvis, som vil blive gennemgået nedenfor.

- SKAT skal have oplysninger omkring virksomhedsoverdragelse inden 8 dage efter overdragelse af virksomheden er sket.
- Sælger skal udarbejde en opgørelse over momsreguleringsforpligtiger for investeringsgoder, dvs. aktiver over DKK. 100.000, der skal således opgøres en for henholdsvis vedligeholdelse af fast ejendom og forbedringer af fast ejendom. Se afsnit 4.6.3, som omtaler dette mere detaljeret.

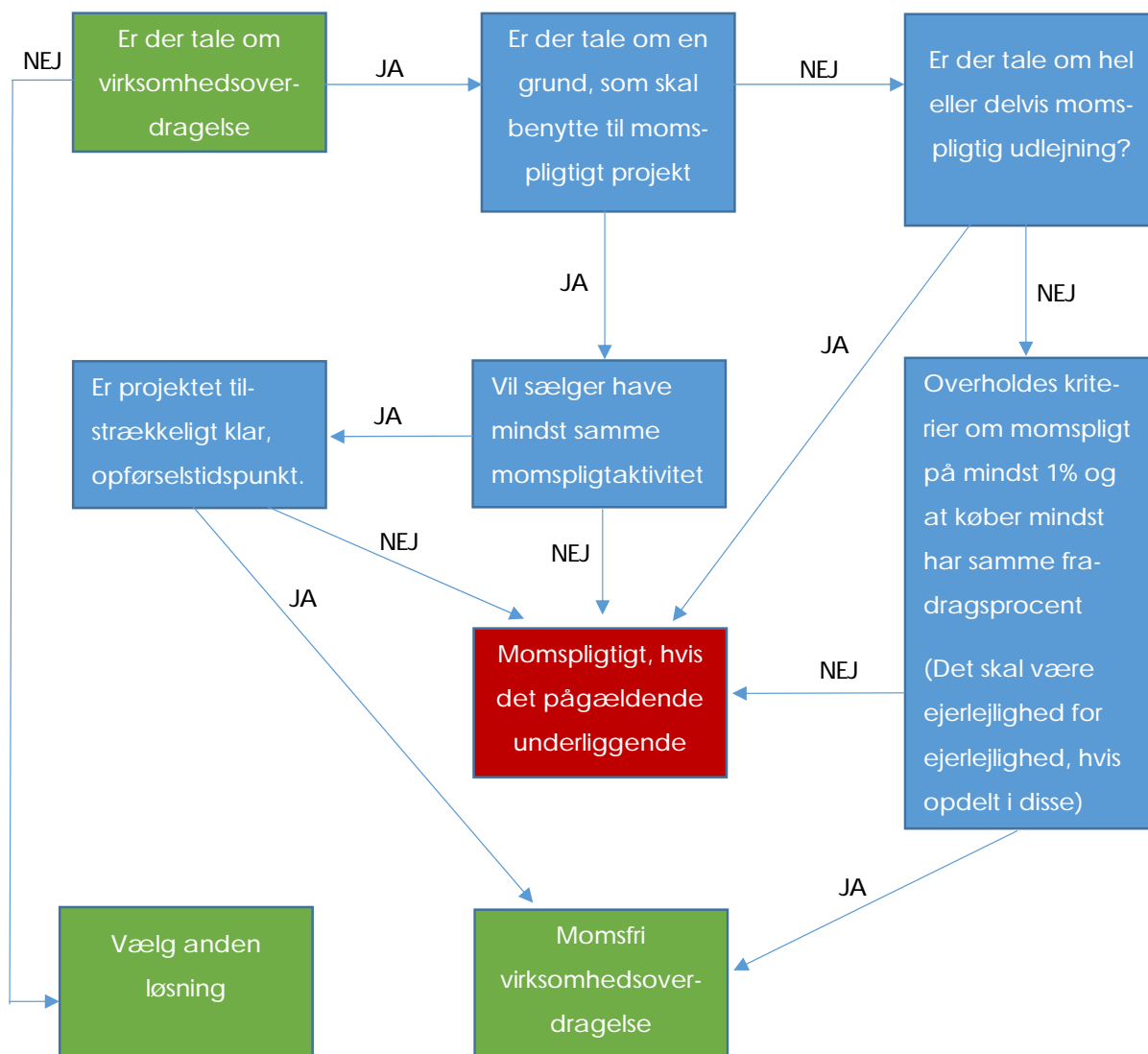
Det kan være svært, for investor at vurderer, hvornår der foreligger en virksomhedsoverdragelse efter ML § 8, stk. 1, pkt. 3 eller om det er en byggegrund. Byggegrunde er som udgangspunkt momspligtige. Der henvises til regler omkring byggegrunde samt afsnit 4.2.

Foreligger der eksempelvis 3 byggegrunde, hvor der foreligger byggetilladelse med tilhørende prospekt, så vil der som udgangspunkt foreligge der en virksomhedsoverdragelse, som er momsfritaget efter ML § 8, sk. 1, 3 pkt.

I situationer, hvor det ikke er muligt, at overtage udlejningsejendommens potentiale, som en virksomhedsoverdragelse, eksempelvis fordi denne har drevet momsfril udlejning og sælger ønsker at anvende det til momspligtige aktivitet, kan det alene ud fra en momsmæssige betragtning anbefales at køber erhverver selskabet, hvorefter opstarter momspligtig aktivitet.

4.7.3 Rutediagram for virksomhedsoverdragelse

Figur 21 START



4.7.4 Delkonklusion

Det kan konkluderes, at investor skal videreføre virksomheden for, at det kan betragtes som momsfri virksomhedsoverdragelse. Endvidere skal de formelle krav overholdes. Sælger skal således drive momspligtig virksomhed enten helt eller delvis (enhed for enhed), og køber skal videreføre dette med mindst samme fradragsret. Ved videreførelse bemærkes det, at det forsat skal benyttes til momspligtig udlejning og køber skal således erhverve det fra et koncernforbundet selskab, hvis det ønskes benyttet i den momspligtige virksomhed, hvorfra det således kan udlejes til det selskab, hvor lejemålet ønskes benyttet.

I de situationer hvor de formelle forhold ikke er overholdt, kan der ikke foretages en momsfri virksomhedsoverdragelse, og dermed bliver transaktionen momspligtig, hvis salg af de underliggende aktiver er momspligtige.

Er ejendommen er udlejet, men udlejningen ikke frivillig momsregistreret, medføre det at køber ikke kan overtage et evt. potentiale. I sådanne tilfælde, bør der overvejes alternative løsningsmodeller ved køb af selskab.

4.8 Overdragelse af selskaber

Indholdsfortegnelse for afsnittet:

4.8.1 Selskabstransaktioner	88
4.8.1.1 Overdragelse af andele i A/S, ApS og IVS	88
4.8.1.2 Eksklusiv brugsret til den overdraget ejendom	89
4.8.2 Overdragelse af andele i K/S, P/S og I/S	91
4.8.3 Andelsboligforeninger	91
4.8.3 Rutediagram for selskaber	92
4.8.5 Delkonklusion	92

4.8.1 Selskabstransaktioner

4.8.1.1 Overdragelse af andele i A/S, ApS og IVS

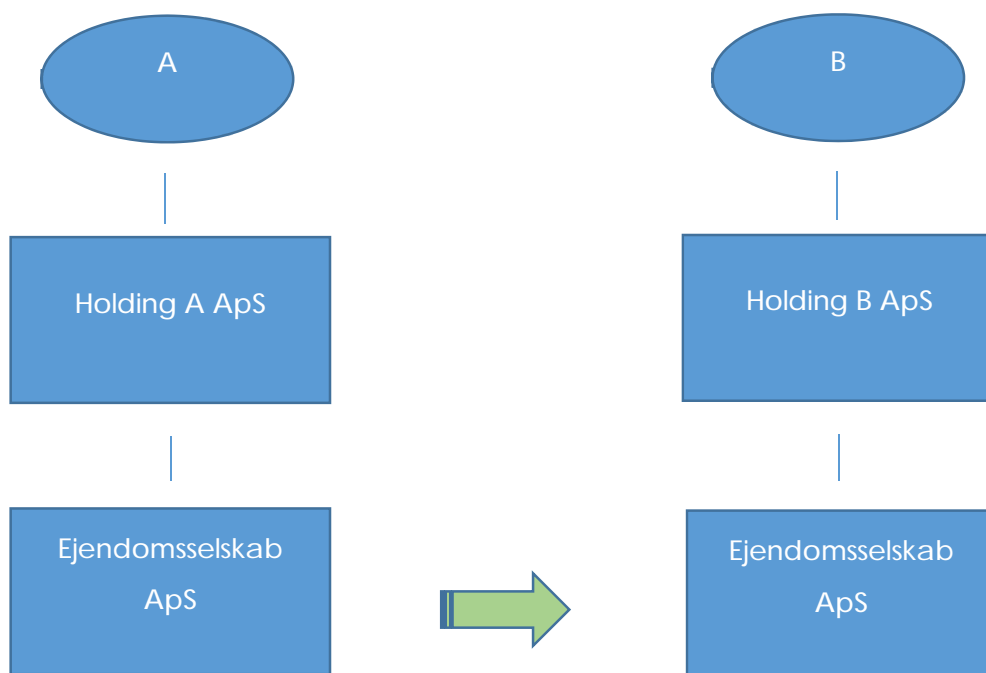
Ved overdragelse af kapitalandele i et selskab, skal der ud fra en momsmæssig betragtning, vurderes om salget af kapitalandele er momspligtige. Der skal således ikke ske en vurdering af, om salg af ejendommen ud af selskabet er momspligtigt.

Det giver investorer mulighed for at sælge selskabet, som et alternativ til et salg af ejendommen ud af selskabet.

Hovedreglen er som udgangspunkt, at overdragelse af kapital i et selskab ikke er momspligtig. Det er vigtigt at skelne imellem, om det er selskabet, som opnår rettighed over ejendommen, eller om det er køber (Holding B ApS), som opnår en eksklusiv brugsret til ejendommen og ikke selve kapitalejerne.

En overdragelse kan grafisk illustreres således:

Figur 22



Det betyder altså, at investor kan foretage overdragelse af hele eller dele af Ejendomsselskab ApS, som et alternativt til salg af ejendommen ud af selskabet. Det kan ud fra en momsmæssig betragtning være en fordel, hvis ejendommen eksempelvis er en nybygget bolig-ejendom, hvor et salg vil være momspligtigt og investor ikke ville kunne fradrage momsen. Det giver således et samlet optimeringsgrundlag for køber og sælger, hvilket alt andet lige skulle stille investor med flere muligheder. Investor skal imidlertid være opmærksom på, at

salg af kapitalandele i visse tilfælde kan blive momspligtigt, hvilket særligt gælder ved salg, hvor køber får en eksklusiv brugsret ved overdragelsen af ejendom jf. afsnit 4.9.1.2.

4.8.1.2 Eksklusiv brugsret til den overdragede ejendom

Salg af kapitalandele i et A/S, ApS eller et IVS kan blive momspligtigt ved overdragelse af anparter, hvis kapitalejer opnår en eksklusiv brugsret til ejendommen. Det ses særligt ved tomme ejendomme, hvor hensigten er, at de skal anvendes som domicilejendom. Alternativt kan det beskrives ved såkaldte timeshare lejligheder (aktielejligheder), hvor selve købet af aktien medfører en eksklusiv brugsret.

Derfor er det vigtigt for investor, at man udarbejder en aftale med selskabet om, at kapital-ejer ikke har dispositionsret til ejendommen eller ejendommene, hvis investor skal undgå et momspligt salg af selskabet eller dele af selskabet.

SKM2010.749.SR – Momsfrit, salg af anparter i et ejendomsselskab

Sagen omhandlede i et bindende svar om en overdragelse af et ejendomsselskab efter 1. januar 2011, vil salget af anparterne medføre momspligt.

Skatterådet i enighed kom frem til, at der ved salg af anparter i ejendomsselskabet efter 1. januar 2011, ikke var momspligt. Idet spørger solgte hele ejendomsselskabet, og dermed ville køber ikke opnå eksklusiv brugsret til de ejendomme, der lå i ejendomsselskabet enerådigt, da sælger forsat ville have brugsret til en ejendom. Skatterådet tiltræder skatteministeriets holdning.

Vurdering

Ved vurderingen fra SKAT lægges der vægt på, at køber ikke får en eksklusiv brugsret til ejendommene i det købte ejendomsselskab, som følge af at sælger forsat vil have brugsret til ejendommene efter et salg af selskabet med ejendommene i. Vurderingen fra SKAT syntes derfor at være korrekt og tydeliggør, at den eksklusive brugsret er tungen på vægtskålen i fremtidige lignende sager.

4.8.2 Overdragelse af andele i K/S, P/S og I/S

Hvis en investor har andele i et K/S, P/S eller i et I/S, hvor der er en ejendom, vil overdragelse af nærværende andele, som udgangspunkt ikke blive betragtet som salg af ejendomme, og vil derfor som udgangspunkt være momsfrataget.

4.8.3 Andelsboligforeninger

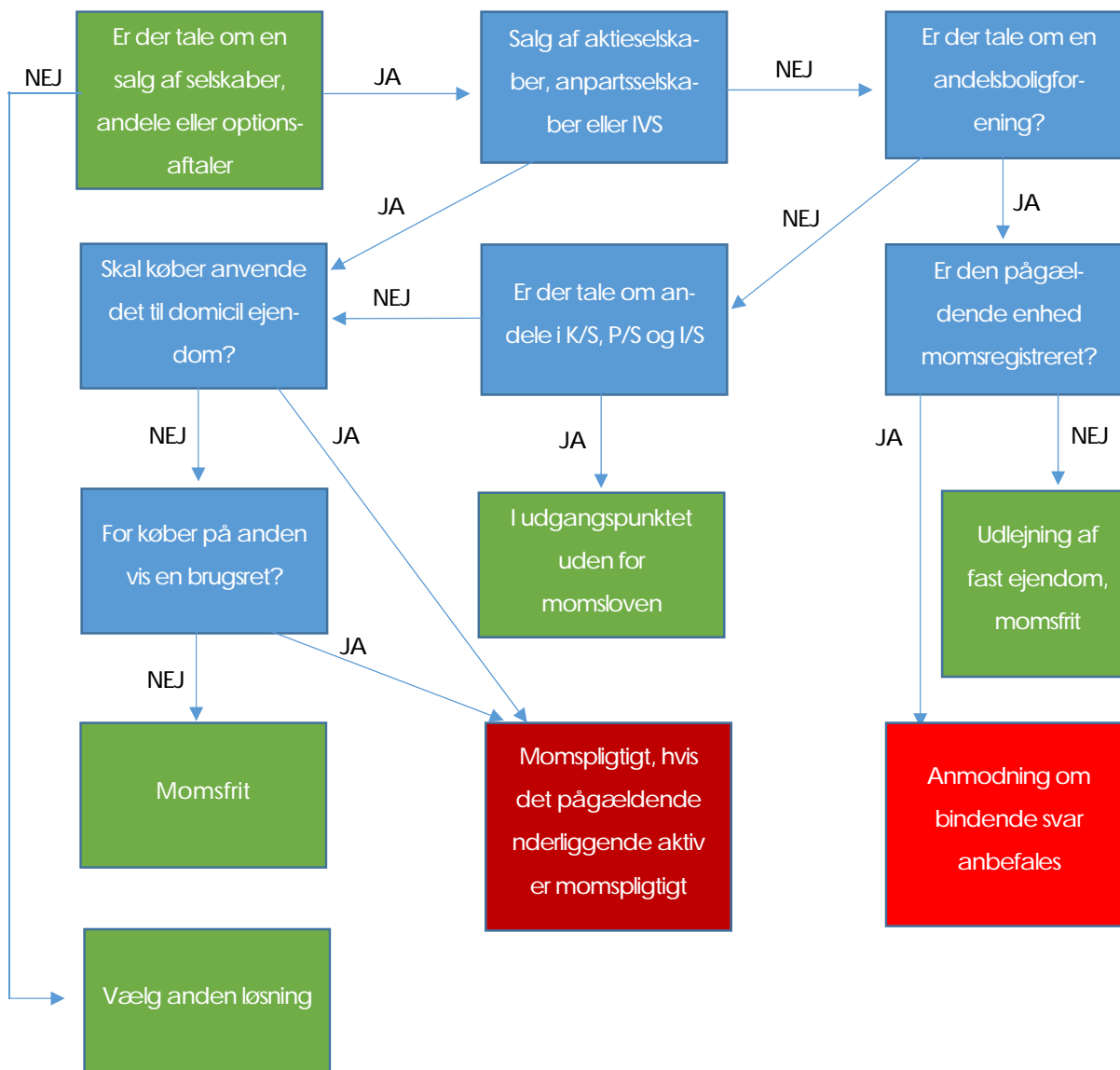
Før den 28. september 2007 blev forholdet mellem en andelsboligforening og dens andels-havere, ikke betragtet som udlejning af fast ejendom, hvorfor en investor ved salg af andele i et andelsboligforening skulle betragtes som et momspligtigt salg.

Ved en afgørelse i landsskatteretten den 27. september jf. SKM2007.882.LSR og de senere udarbejde styresignal fra SKAT SKM2010.712.SKAT, blev praksis ændret til, at salg af anparter i andelsboligforeninger anses som udlejning af fast ejendom, hvor et salg heraf vil blive betragtet som momsfrataget. Praksis er efterfølgende blevet understøttet af SKM2011.826.SR hvor spørger for bekræftet i det bindende svar fra skatterådet, at et salg af andelsbeviser ved ombyggede andelslejligheder er momsfrataget jf. ML§ 13, stk. 2.

Såfremt investor har andele i andelsboligforeninger, vil et salg heraf ikke være momspligtigt, idet salg af andele ikke anses som salg af fast ejendom i henhold til momsloven. Salget af andele anses som salg af brugsrettigheder til andelshaveren. Dermed ser man salget af andele som udlejning af fast ejendom, som er fritaget for moms jf. ML § 13, stk. 2.

4.8.4 Rutediagram for selskaber

Figur 23 START



4.8.5 Delkonklusion

Det erfares og vurderes af ovenstående gennemgang af salg af selskaber, at praksis er lidt uklar på området. Der er endnu ikke set tilfælde af, at et salg af et selskab eller dele af selskabet, hvori der er ejendomme, bliver momspligtigt.

5.0 Omstruktureringsmuligheder

5.1 Generel indledning

I gennem mange år er der etableret en meget klar praksis indenfor skattefri omstruktureringer af selskaber, hvor der tillige er indført mere lempelige regler herfor i årenes løb. Derimod syntes håndteringen af momsmæssige omstruktureringer ikke at være underlagt særlig meget praksis, hvilket kan være svært at forholde sig til som investor, når det skal afklares, hvorledes omstrukturering påvirkes ud fra en momsmæssig betragtning. Det vurderes, at der er en øget risiko for fejl, som følge af den begrænsede tilgængelige praksis på området. Det erfares at rådgivere dele denne betragtning²⁶.

Investor bør derfor være særlig opmærksom på, at blot fordi noget kan gennemføres skattefrit, er det ikke i alle tilfælde ensbetydende med, at samme transaktion ligeledes kan gennemføres momsfrit. Det findes derfor relevant, at nærmere gennemgå forskellige situationer i forlængelse af den indledende indholdsfortegnelse i afsnittet 5.2.

5.2 Momsmæssige konsekvenser ved spaltning, fusion, tilførsel af aktiver og aktieombytning

Indholdsfortegnelse for afsnittet:

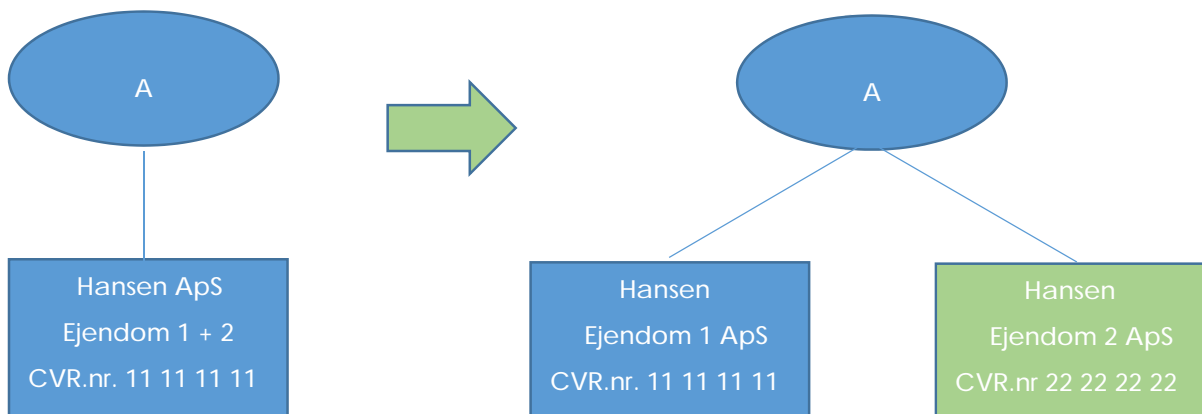
5.1.1 Spaltning	93
5.1.2 Fusion	98
5.1.3 Tilførsel af aktiver	100
5.1.4 Aktieombytning	101
5.1.5 Delkonklusion	102

5.1.1 Spaltning

Spaltning kan gennemføres på flere måder, men kort sagt går spaltning ud på, at et selskab opdeles i 2 selskaber eller i flere aktiviteter. Selskaberne vil forsat have samme ejer, men ejerskabet af de enkelte aktiviteter vil blot være i forskellige juridiske enheder.

²⁶ Reference til interview med Søren Enger Pedersen fra TimeTaxMoms, se bilag 10.8

Figur 24



En opdeling i flere selskaber kan give investor mulighed for, dels at foretage handel med udskudt skat²⁷, dels en momsmæssig optimering af selskabsstrukturen. Opdelingen i flere selskaber kan derfor være gunstige for investor og samtidig være med til, at skabe en risikoafgrænsning over tid.

Case

Ved et eksempel, hvor investor påtænker, at et grundstykke ønskes opdelt i tre separate selskaber, som følge af, at investor vil sælge selskaberne til tre forskellige købere. I eksemplet nedenfor bliver grundstykke 1 i nuværende selskab, men grundstykke 2 og 3 henføres til nye selskaber. Det forudsættes endvidere, at Grundstykke 1-3 ApS er en afgiftspligtig person jf. ML §3, stk. 1, og grundene er af en sådan karakter, at det ved et salg heraf, vil blive betragtet som et momspligtigt salg, hvis grundene blev solgt ud af selskabet.

Ved grundstykke 3 foreligger der et boligprojekt, som ikke er opført, og projektet planlægges opført og solgt til slutbrugere efter opførelse af ejendommen. Salget af ejendommen forventes derfor at være et momspligtigt salg i overensstemmelse med afsnit 4.5, se her for yderligere information.

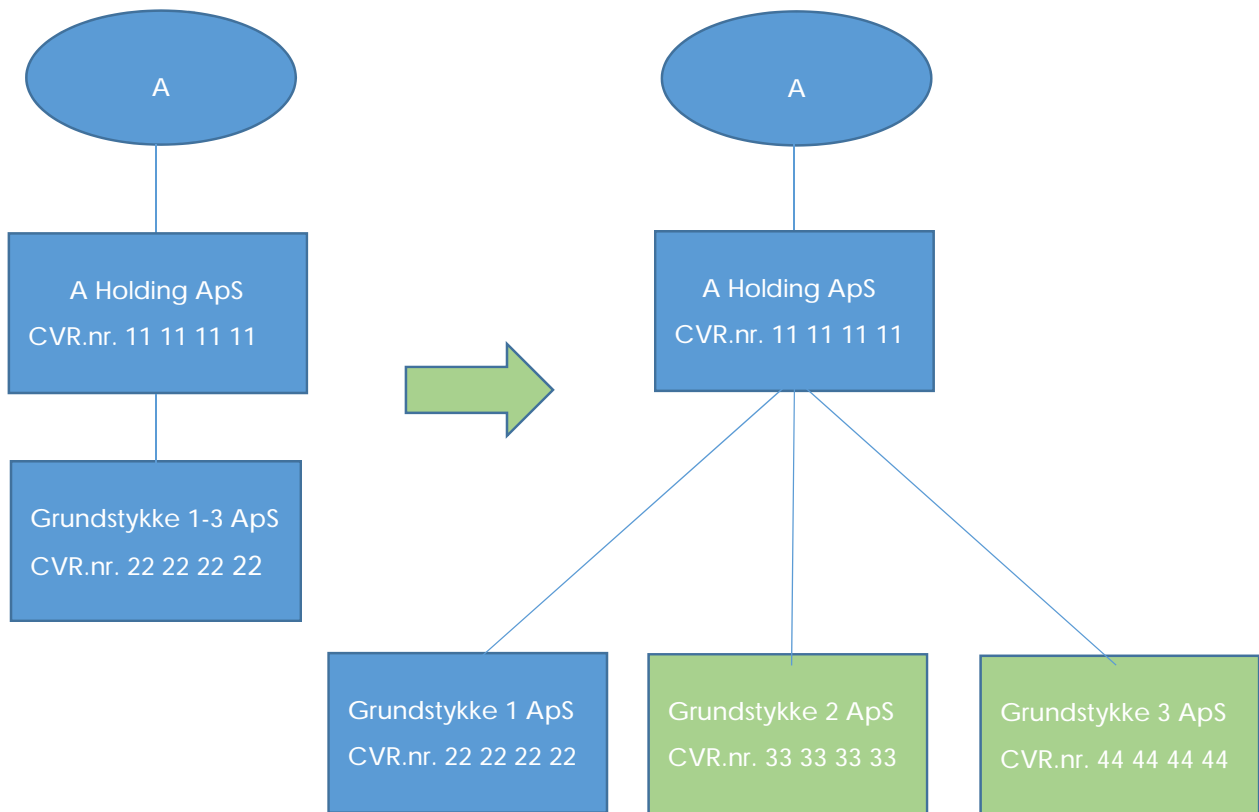
²⁷ Skattemæssige forhold falder udenfor afhandlingens afgrænsning og er derfor ikke nærmere behandlet

Investor har erhvervet de 3 grundstykker fra en ikke momspligtig person, hvorfor der ikke er moms herpå. Det forudsættes blot, for at gøre det simpelt. Alternativt er selskabet erhvervet med alle 3 grundstykker.

Figur 25

Virksomhedsstruktur før spaltning

Efter spaltning



Grundstykkerne har følgende markedsværdi:

- Grundstykke 1, kan sælges for kr. 2.000.000
- Grundstykke 2, kan sælges for kr. 10.000.000
- Grundstykke 3, kan sælges for kr. 20.000.000

Resultatet af ovenstående:

Grundstykke 1 bliver stadig i samme selskab, hvorfor det vurderes, at der ikke er momsmæssige konsekvenser forbundet hermed, da grunden ikke skifter juridisk ejer (nyt CVR-nr.) og dermed vil salget anses som værende momsfrit.

Grundstykke 2, skifter CVR-nr. og der etableres et nyt selskab. En sådan transaktion vurderes ikke, at kunne ske momsfrit, uagtet at det muligvis kan gennemføres skattefrit. Nedenfor er oplistet de momsmæssige konsekvenser;

- Grundstykket kan ikke sælges momsfrit, da det omfatter reglerne for at være en byggegrund, og behandles jf. afsnit 4.2.
- Transaktionen er ikke omfattet af undertegnelserne nævnt under afsnit 4.2.3.
- Salgsprisen er momspligtig, og der skal afregnes moms af salgsprisen på kr. 2.000.000, hvis det ikke er muligt at forøge prisen over for en eventuel køber.
- I tilfælde af at hensigten er boligudlejning uden moms, vil selskabet i Grundstykke 2 ApS ikke kunne fradrage momsens løbende

Ud fra en samlet betragtning mister investor således kr. 2.000.000.

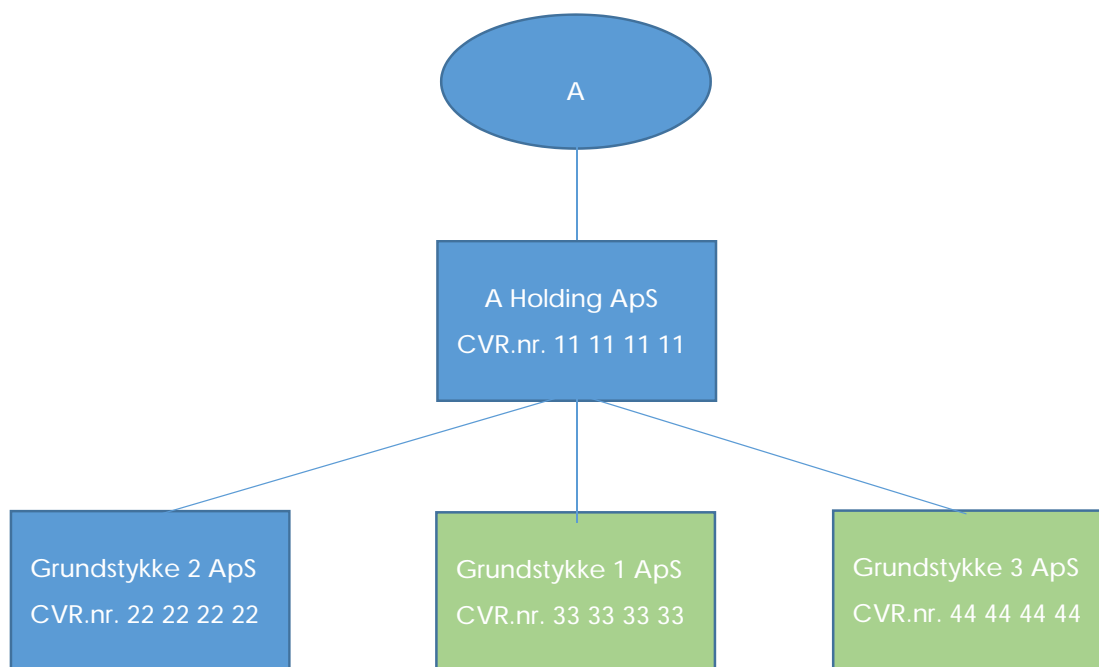
Grundstykke 3, skifter ligeledes CVR-nr. og dermed etableres der et nyt selskab. Denne transaktion er som udgangspunkt en momspligtig transaktion, hvorfor der skal betales moms heraf. Imidlertid skal det indledningsvis vurderes, om der kan være tale om overdragelse af en momsfri virksomhedsoverdragelse. Foreligger der et byggeprojekt, hvor det planlægges at blive solgt som en momspligtig transaktion, skal der naturligvis mere argumentation til, men det vil formentligt være en momsfri virksomhedsoverdragelse i medfør af afsnit 4.7. Der skal ikke betales moms, men køber skal overtage momsreguleringsforpligtelsen på ejendommen, men det forudsætter naturligvis, at køber (nystiftet selskab) kan overholde reglerne med mindst samme fradragprocent som sælger, se afsnit 4.6.5.

Opsummering og optimeringsmuligheder

Efter den gennemførte grenspaltning, bliver det således en ugunstig momsmæssig situation vedrørende salg af grundstykke 2, hvorimod grundstykke 1 kan sælges momsfrit. Grundstykke 3 kan sælges momsfri efter reglerne om virksomhedsoverdragelse. Den ugunstige situation for investor er ved Grundstykke 2, hvor der fortabes samlet kr. 2.000.000 som følge af et momspligtigt salg. Denne situation kunne indledningsvis være grebet an på anden vis for at optimere momsmæssigt. En alternativ løsningsmodel kunne dermed være:

Der foretages grenspaltning af Grundstykke 1 og 3, mens grundstykke 2 beholdes i samme selskab. Nedenfor har vi illustreret det grafisk:

Figur 26



Konsekvensen ved grenspaltning:

Grundstykke 1 ApS skifter nu CVR-nr., og bliver i denne spaltning med stor sandsynlighed momspligtig, jf. tidligere forudsætninger og salg af byggegrunde. Momsen er derfor beregnet til kr. 400.000, hvis salgsprisen ikke kan forhøjes. I tilfælde af at grundstykket skal anvendes til opførelse af boligejendomme, som skal udlejes momsfrit, kan momsens ikke fradrages, og bliver dermed en permanent omkostning for koncernen.

Grundstykke 2 ApS er som følge af, at der ikke skiftes CVR-nr., og dermed skal betragtes som samme juridiske enhed som tidligere, nu ikke længere momspligtig efter den momsmæssige optimering af selskabsstrukturen. Fordelen vil naturligvis kun være i den situation, hvor det planlægges at sælge selskabet. Et salg af selskab er ikke momspligtigt, hvis det ikke giver køber en eksklusiv brugsret jf. afsnit 4.9.1.2.

Grundstykke 3 ApS kan forsat betragtes som en momsfri virksomhedsoverdragelse, i lighed med den tidligere vurdering heraf.

Afsluttende opsummering

Det vurderes derfor, at det ikke er ligegyldigt, hvorledes investor bør planlægge et køb fra start, men i den grad også ved en senere omstrukturering og håndtering af exit. Investor skal også kunne navigere imellem flere forskellige regelsæt, selvom der i alle situationer er tale om et grundstykke. Komplexiteten kan naturligvis være høj i de enkelte situationer, hvis forudsætningerne ikke er klare. Derfor anbefales det, at planlægningen foretages ud fra en konkret vurdering af det enkelte projekt.

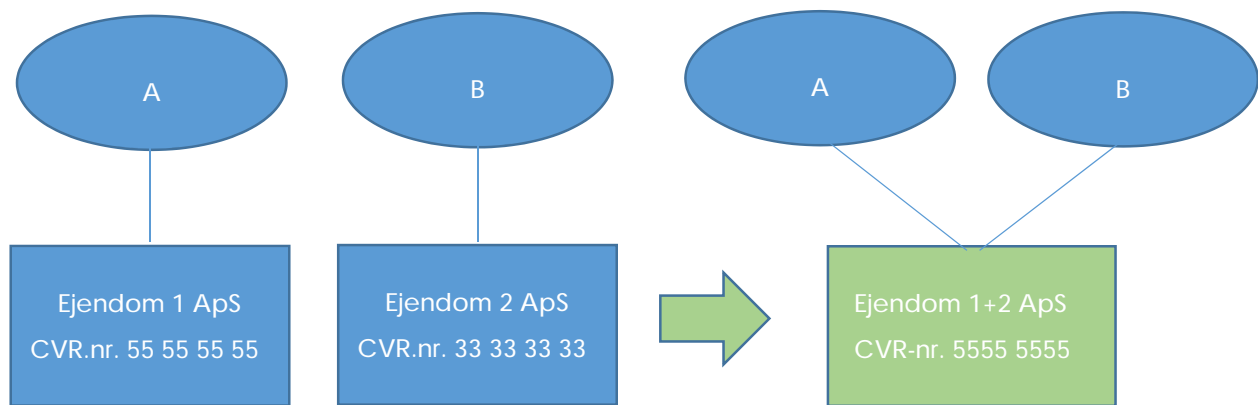
Herudover fremhæves det, at der ved den første spaltning var en samlet moms på kr. 2.000.000 til betaling, hvorimod ved den anden overvejende momsoptimering ved en spaltning medførte en mindre samlet moms på kr. 400.000 til betaling.

En alternativ holdning hertil kunne være, at investor helt ville kunne have sparet momsen og de kr. 400.000, hvis investor fra starten havde opdelt grundstykkerne i 3 forskellige selskaber, således at disse var etableret i de købende selskaber allerede fra begyndelsen, så havde investor slet ikke behov for en senere spaltning heraf.

5.1.2 Fusion

En fusion kan foretages på flere måder. Det kan enten være det ene af selskaberne, som er det fortsættende selskab (det selskab som ikke skifter CVR-nr.), eller ske ved at begge selskaber ophører og der stiftes et nyt selskab. Ejerskabet vil herefter være det fælles selskab. En fusion er således en metode, som kan anvendes, når man ønsker at lægge to selskaber sammen i et selskab. Grafisk kan en fusion illustreres således:

Figur 27



En fusion behandles metodemæssigt på samme måde, som beskrevet under spaltning af afsnit 5.1.1. Det betyder altså, at ejendommen skifter CVR-nr. for ejendom 2 vedkomne, hvorfor der således skal afregnes moms, såfremt ejendom 2 betragtes som momspligtig.

Det betyder også, at der kan ske en optimering i en situation, hvor ejendom 1 ikke er momspligtig, eksempelvis fordi ejendom 1 er en gammel ejendom, som ikke er væsentlig ombygget jf. afsnit 4.3 og ejendom 2 er en nyopført boligejendom, som vil være momspligtig i en 5 årig periode efter afsnit 4.5.

Case

For at det bliver praktisk anvendeligt, sættes der handelsværdier herpå:

- Ejendom 1 = 50.000.000, momsfri, gammel ejendom
- Ejendom 2 = 40.000.000, momspligtig, ny ejendom

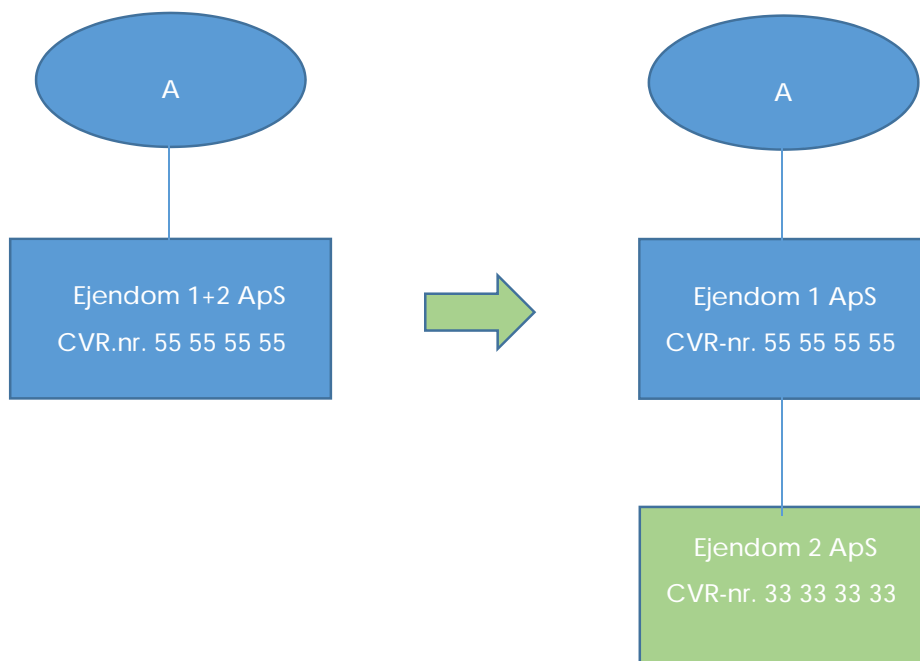
I den situation vil det være oplagt, at lade ejendom 2 være det fortsættende selskab, således at ejendom 1 skifter CVR-nr. En fusion med Ejendom 2 ApS, som det fortsættende selskab, medfører således, at der ikke skal betales moms, da ejendom 1 kan sælges momsfrit og ejendom 2 ikke skifter CVR-nr., da denne forbliver i det oprindelige selskab.

5.1.3 Tilførsel af aktiver

Ved tilførsel af aktiver går det i princippet ud på, at der tages et forretningssegment (eksempelvis en ejendom), og udskiller den til et datterselskab. Typisk vil datterselskabet blive stiftet til lejligheden.

Det kan være en fordel, når der ønskes en opdeling af aktiviteterne, men man ikke ønsker, at selskaberne ligger ved siden af hinanden (søsterselskaber). Grafisk kan det illustreres således:

Figur 28

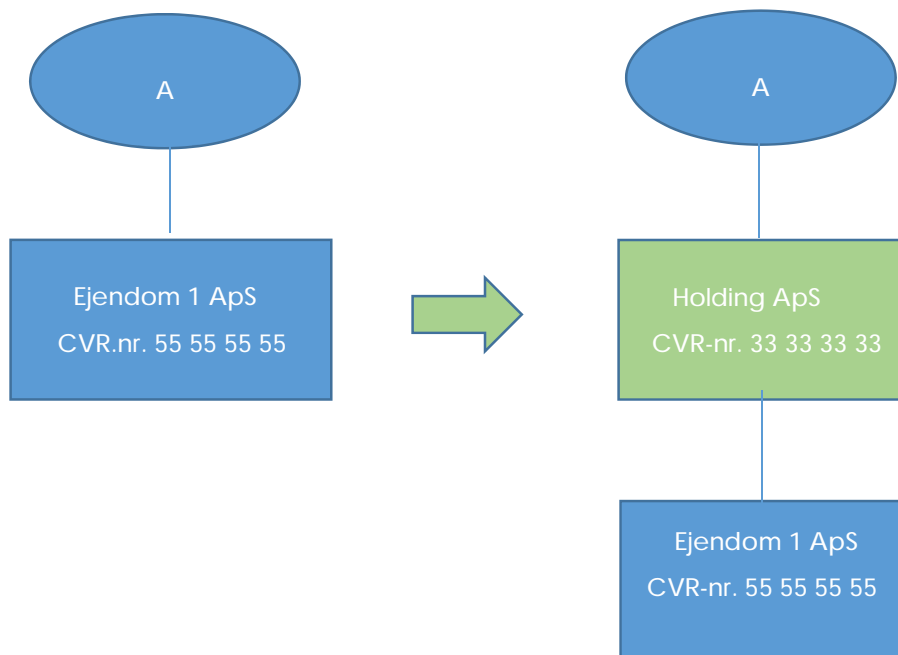


Tilførsel af aktiver behandles på samme vis, som ved grenspaltning og fusion. I tilfælde af, at en ejendom skifter CVR-nr., og denne ejendom vil være momspligtig, vil omstruktureringen oftest udløse moms. Der henvises til afsnit 5.1.1 for spaltning, hvor det fremføres, at der ikke findes særligt meget praksis herfor, og at det således beror på en konkret vurdering heraf.

5.1.4 Aktieombytning

Aktieombytning foretages typisk af skattemæssige inspirerede forhold, eller som følge af et ønske om risikoafgrænsning, hvor der således etableres et holdingselskab. Selskabsstrukturen er anvist nedenfor:

Figur 29



I modsætning til tilførsel af aktiver, sker der ikke en momspligtig transaktion, idet der tilføres et nyt selskab over Ejendom 1 ApS, som i nærevende eksempel kaldet Holding ApS. Holding ApS er et tomt selskab, som blot ejer anparterne i Ejendom 1 ApS. Ejendommen skifter ikke CVR-nr., hvorfor denne transaktion ikke udløser moms.

Det er således ikke ligegyldigt, om holdingselskabet etableres ved en aktieombytning eller tilførsel af aktiver. Det vurderes derfor, at investor bør henlede sin opmærksomhed på den momsmæssige strukturering indledningsvist.

5.1.5 Delkonklusion

Det er ikke ligegyldigt, hvorledes investor optimerer sin koncernstruktur og planlægger exit, idet det kan have momsmæssige konsekvenser. Der skal naturligvis også overvejes skattemæssige og juridiske aspekter ved en omstrukturering²⁸.

Investor og dennes rådgiver bør derfor nøje overveje mulighederne og de afledte konsekvenser indledningsvist, så det med fordel kan planlægges, hvorledes exit en dag kan foretages.

Det konstateres tillige i afsnittet for spaltning, at der forefindes momsmæssige optimeringsmuligheder allerede i købsfasen, hvor der eksempelvis kunne etableres flere selskaber fra start, således at der ikke på et senere tidspunkt skabes en ugunstig momsmæssig situation for investor.

Afslutningsvis skal investor naturligvis være opmærksom på, at der kan være situationer, hvor momsen slet ikke er en udfordring ved en omstrukturering. Momsen er derfor ikke automatisk et problem, men kan være neutral, hvis der også i samme grad, skal drives momspligtig virksomhed i det forsættende selskab.

²⁸ Skattemæssige og juridiske forhold falder udenfor afhandlingens afgrænsning og er derfor ikke nærmere behandlet.

6.0 Optimering af strategier i køb- og salgs processerne

6.1 Generel indledning til cases

I forbindelse med gennemgang af de tidligere afsnit, kan det ligges til grund, at det kan være temmelig kompliceret, at opnå et overblik over de momsmæssige konsekvenser af en disposition.

I den forbindelse kan investor eller rådgiver praktisk søge inspiration, i de udarbejdet rutediagrammer. Det er ikke tiltænkt sådan, at rutediagrammerne dækker samtlige mulige overvejelser, men skal være understøttende i en gennemgang af de overvejelser, som der bør overvejes.

Rutediagrammerne skal således hjælpe med, at lande i den rigtige værktøjskasse, så der ikke træffes beslutninger på et forkert grundlag.

I forbindelse med udførte interview, skønner mange af respondenterne, at der er behov for et overblik. Overblikket kan skabes på mange måder, men i det følgende afsnit fremkommer der forslag til forskellige løsningsmodeller, baseret på korte beskrivelse af facts. I en konkret transaktion, skal der naturligvis belyses en række mere detaljeret forhold, herunder tage kontakt til ejendomsmægler, advokat samt afdække eventuelle yderligere vigtige overvejelser.

Nedenstående er således udelukkende tiltænkt, som en momsmæssige optimering og indeholder således ikke en nærmere gennemgang af andre overvejelser, som investor og dennes rådgiver samtidig bør overveje.

6.2 Cases ved optimering af moms

Indholdsfortegnelse for afsnittet:

6.2.1 Case 1 – Optimering ved frasalg	104
6.2.2 Case 2 – Ombyggede ejendomme, optimering	105
6.2.3 Case 3 – Vurdering af regelsæt (nedrivningsmodne ejendomme)	106
6.2.4 Case 4 – Udlejning eller salg, nye ejendomme	108

6.2.1 Case 1 – Optimering ved frasalg

Beskrivelse af case forudsætninger:

Hansen ejer 100% Hansen Holding ApS. Hansen Holding ApS har kun til formål at være moderselskab. Hansen Ejendomme ApS ejer en ejendom. Ejendommen er ny opført i 2016. Ejendommen er opdelt i ejerlejligheder og består af supermarkedet i bunden og 6 boliger på toppen. Boligerne har en markedsværdi på kr. 12.000.000 og supermarkedet har en markedsværdi på kr. 18.000.000. Momsen er fradraget ved opførelse, da der var en salgshensigt. Senere er der foretaget frivillig momsregistrering for udlejning af erhvervslejemål og foretaget momsfri udlejning af boligerne.

Bemærkninger og nærmere overvejelser til brug for drøftelse med investor:

Momsen er fradraget, hvorfor der som udgangspunkt gælder en 5 års regel.

Da ejendommen er opdelt i ejerlejligheder, skal reglerne om virksomhedsoverdragelse vurderes for hvert enkelt lejlighed separat.

Det betyder praktisk at supermarkedet kan overdrages, som en momsfri virksomhedsoverdragelse, hvis køber forsat vil drive momspligtig virksomhed.

Det betyder praktisk at boligerne ikke kan overdrages, som en momsfri virksomhedsoverdragelse, da disse er udlejet til momsfrie formål.

Der skal vurderes om ejendommene, skal sælges ud af selskabet eller om der skal sælges selskab. Der skal samtidig vurderes om det er samme køber til boliglejemålene og supermarkedet.

Hvis boligerne skal sælges straks til slutbruger, kan momsens ikke undgås.

Hvis boligerne skal sælges til en investor med lejekontrakt, kan der overvejes, at der før salget, forestår et salg af lejemålet "supermarkedet" ud af selskabet, hvorefter selskabet kan sælges på en gang. Ellers kan der foretages en grenspaltning af lejemål "supermarkedet". Grenspaltningen kan foretages momsfrit, da det forsat vil blive udlejet 100% momsplichtig.

6.2.2 Case 2 - Ombyggede ejendomme, optimering

Beskrivelse af case forudsætninger:

Andersen ejer ejendomsselskabet Andersen Ejendomme. Denne driver aktivitet om med ombygning af fast ejendom. Andersen Ejendomme har renoveret en flot ejendom og syntes selv, at løsningen er blevet særlig god. Der er anvendt en del penge på enkelte af lejlighederne. Ejendommen er opdelt i ejerlejligheder. Lejligheden på 1. sal. th. var i meget dårlig stand, da denne ikke havde været i istandsat i mange år. Ejendommen er ikke på lejet grund. Offentlig ejendomsvurdering udgør før ombygningen kr. 17.000.000. Ombygningsudgifterne er rensat for moms, vedligeholdelse og rådgiveromkostninger. Ejendommen forventes anvendt til beboelse.

Figur 30

Ejendom	Ombygningsudgifter uden moms	Offentlig ejendomsvurdering	Salgspris
Stuen	3.200.000	5.000.000	11.500.000
1 sal, tv.	1.750.000	3.000.000	7.100.000
1 sal, th.	2.500.000	3.000.000	7.100.000
2 sal	3.750.000	6.000.000	16.000.000
I alt	11.200.000	17.000.000	41.700.000

Kommentarer:

Der kan først og fremmest ligges til grund, at der er tale om en gammel ejendom. Herefter kan det fastlægges, at der har været en klar salgshensigt. Herefter fremhæves det, at ejendommen ikke er på lejet grund, hvorfor der skal håndteres en 25% regel.

Investor kan vælge i mellem:

- Ombygningsudgifter ex. moms / Salgspris
- Ombygningsudgifter ex. moms / (Offentlig ejd. vurdering + ombygningsudgifter)

Investor bør således, vælge model a), da denne giver det bedst mulige resultat. Vurderingen skal foretages ejerlejlighed for ejerlejlighed, men det ændre ikke på modelvalg.

En nærmere beregning udviser, at:

- Stuen har ombygget i en grad der svare til 27,8 %, hvorfor det bliver momspligtigt
- 1 sal tv., har ombygget i en grad der svare til 24,6%, hvorfor det bliver momsfrit
- 1. sal th., har ombygget i en grad der svare til 35,2%, hvorfor det bliver momspligtigt
- 2. sal har ombygget i en grad der svare til 23,4%, hvorfor det bliver momsfrit.

Bemærkninger og nærmere overvejelser til brug for drøftelse med investor:

Er casen mere lønsom som udlejningscase i 5 år uden moms, herefter salg som gammel ejendom uden moms? Drøftes med investor vil afhænge af konkrete forudsætning.

Det kan overvejes om salg af selskab er mere lønsom. Dermed salg af ejendomsselskabet Andersen Ejendomme. Denne transaktion vil ikke udløse moms, da der ikke opnås en eksklusiv brugsret. Det skal drøftes med investor, men skal naturligvis afklares.

Er det muligt at reducerer byggeudgifterne på nogen af de respektive enheder der er momspligtige, således at denne kommer under 25%? Praktisk må byggeudgifterne maksimalt udgøre for; Stuen kr. 2.875.000 og 1. sal tv. kr. 1.774.000.

Der bør således ske en række drøftelser og vurderinger sammen med investor, før den mest optimale løsning kan fastslås. Den mest optimale løsning kan også ændre sig undervejs, hvis byggeomkostninger eller salgspris ændre sig.

6.2.3 Case 3 - Vurdering om regelsæt, nedrivningsmoden ejendom

Beskrivelse af case forudsætninger:

Ejendommen er bliver pt. anvendt, som en ældre ejendom der er udlejet på ikke opsigelige huslejekontrakter uden moms. Køber har til hensigt at foretage nedrivning og bygge en ny ejendom med erhverv og boliger. Det kræver imidlertid, at der findes en løsning med lejere, som der ikke er på nuværende tidspunkt. Køber er overbevist om det kan lykkes, hvorfor

parterne bliver enige om at skrive i overdragelsesaftalen, at ejendommen erhverves med henblik på nedrivning. Sælger er ikke involveret i en eventuel nedrivning, ligesom det ikke er aftalt at sælger på nogen vis, skal dække omkostninger herfor.

Bemærkninger og nærmere overvejelser til brug for drøftelse med investor:

Først og fremmest kan der konstateres, at der er tale om en nedrivningsmoden ejendom, hvor der skal vurderes om der er tale om et grundstykke eller en gammel ejendom. I den forbindelse henvises til rutediagram afsnit 4.3.6, som yderligere fremhæver vigtige overvejelser.

Det skal således afklares om, sælger er involveret i nedrivning. Ud fra ovenstående bemærkninger, må det ligges til grund, at sælger ikke er involveret heri. Ejendommen er udlejet uden moms, hvorfor reglerne om momsfri virksomhedsoverdragelse således ikke kan anvendes uanset, at køber muligvis vil indlægge momspligtigt erhverv.

Køber kan ikke få adgang til et eventuel momspotentiale, hvis der skiftes fra lejekontrakt erhverv uden moms, til lejekontrakt Erhverv med moms. I sådanne situationer, hvor dette er et væsentligt beløb, bør der overvejes at købe selskabet.

Udgangspunktet er at gamle ejendomme, hvor der foretages momsfri udlejning ikke er momspligtige, da de er anvendt til momsfri udlejning, men hvis lejeforhold kun var af midlertidig karakter, og investor fra start havde salg for øje, skal der ikke tages hensyn til lejekontrakterne.

Der kan konstateres, at der står nedrivning i overdragelsesaftalen, hvorfor der er en øget risiko for at, SKAT vil betragte det som værende et grundstykke, men da der er tale om en ejendom, hvor lejerne ikke blot uden videre kan smides ud, er ejendommen funktionsdygtig på overdragelsestidspunktet og sælger ikke er involveret i en nedrivning, vurderes der med henvisning til landsskattens kendelser, at der ikke er tale om en momspligtig overdragelse.

Alternativt skal der vurderes, om virksomheden overhovedet vil være momspligtig ved salg af grundstykket.

Det bør nærmere drøftes med investor og der skal indhentes yderligere oplysninger herom.

6.2.4 Case 4 - Udlejning eller salg, nye ejendomme

Beskrivelse af case forudsætninger:

Grunden er erhvervet fra en ikke afgiftspligtig person og købesummen var kr. 30.000.000.

Byggeomkostninger er kr. 30.000.000 + moms.

Salgspris forventes at være 75.000.000 kr. mio. kr. uanset om der er moms på købesummen eller ej. Der er tale om en ny opført ejendom. Ejendommen anvendes til beboelse.

Bemærkninger og nærmere overvejelser til brug for drøftelse med investor:

Investor bør overveje forskellige exit muligheder allerede fra start og således opnå et overblik over de momsmæssige konsekvenser, ved salg af nye ejendomme og ved salg af selskab. Investor bør være særlig opmærksom på, at der skal betales moms af hele salgsprisen uagtet af der ikke er moms på alle købsomkostninger mv.

Til brug for drøftelse med investor, bør der således opstilles et regnestykke, som udviser nettoprovenu ved de forskellige løsningsmodeller. Dette skal naturligvis foretages i samråd med ejendomsmægler eller lignende, som kan fastsætte priserne ved de forskellige løsningsmodeller.

Figur 31

Konsekvensen ved momspligtig salg:

Salgssum	kr.	75.000.000
Salgsmoms (20% af 75.000.000 kr.)	kr.	-15.000.000
Regning på byggeomkostninger inkl. moms	kr.	- 37.500.000
Moms tilbage (30.000.000 * 25%)	kr.	+7.500.000
<u>Grundkøb</u>	kr.	<u>-30.000.000</u>
<u>Netto cashflow, avance før SKAT</u>	kr.	<u>0</u>

Momsen bliver således en meget belastende omkostning i situationer, hvor der ikke er moms på alle udgifterne, idet der skal svares moms af hele salgssummen, uagtet om der er moms på købsomkostningerne eller ej.

Netto afleveres der således (15.000.000-7.500.000) kr. 7.500.000 til SKAT, som alternativt vil være avance før SKAT ved salg af selskabet.

Cases som har lighedstegn med ovenstående vil i nogen sammenhæng være mere lønsomme, som udlejningscases, og dermed et salg af selskabet. Den nye ejer vil således kunne beholde ejendommene i 5 år og udleje disse til momsfrie formål, herefter vil der ikke skulle betales moms af avancen, hvis der er sket indflytning i overensstemmelse med afsnit 4.5.4 om nye ejendomme.

7.0 Konklusion

Konklusionen af kandidatafhandlingen af emnet "Et studie af momsmæssige muligheder og udfordringer i forbindelse med investering i fast ejendom", er struktureret nedenfor med henblik på en kronologisk besvarelse af hovedproblemet og problemformuleringen. Konklusionen er derfor opbygget således:

- 1) Momsmæssige overvejelser som bør foretages i købs- og salgsfasen.
 - a) Grunde
 - b) Nedrivningsmodne ejendomme
 - c) Gamle ejendomme
 - d) Nye ejendomme
 - e) Momsreguleringsforpligtelsen og optimering heraf
 - f) Virksomhedsoverdragelse
 - g) Overdragelse af kapitalandele
- 2) Omstruktureringsmuligheder som køber/sælger kan gøre brug af.
- 3) Strukturere en overdragelse, herunder hvilke overvejelse som bør foretages.

Ad 1) Det kan indledningsvis konkluderes, at investorer og rådgivere skal være i stand til, at navigere i et kompleks regelsæt, og samtidig forholde sig til praksis som løbende udvikler sig i forskellige retninger. Der fremkommer afgørelser som er modstridende med tidligere afgørelser, hvilket styrker fortvivlelsen hos investor og dennes rådgiver. Det er derfor ikke er ligegyldigt hvilket aktiv der overdrages, hvorfor vurderingen af aktivet bør ses fra forskellige scenarier, idet behandlingen foretages efter forskellige regelsæt i momslovgivningen, afhængigt af om det er aktivet, selskabet eller udlejningen som sælges.

Ad 1a) Som hovedregel er grunde momspligtigt, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra b, der er dog umiddelbart fem undtagelser som vi har vægtet i afhandlingen. Passiv investering, momsfri udlejning, overdragelse med lejere (momsfri virksomhedsoverdragelse), parkeringsarealer (ikke godkendt til bebyggelse) og der hvor det ikke er muligt at opføre en ejendom på grunden. Grunde giver som udgangspunkt ikke de helt store momsmæssige udfordringer. Undtagelserne for momsfritagelse, kan give investor udfordringer, som følge af bevisførelsen er tung af de faktiske omstændigheder og hensigten hermed.

Det anbefales derfor, at hvis investor er usikker, bør der søges sparring hos rådgiver, uagtet om der fremsendes anmodning om bindende svar.

Ad 1b) Det kan konkluderes, at forvirringen på området omkring nedrivningsmodne ejendomme, er styrket af at SKAT ikke følger EU-praksis, men tolker denne ud fra egen fortolkning, hvilket understøttes af afgørelse SKM.2016.82.LSR og SKM2016.529.LSR, idet ejendommene i begge sager vurderes på overdragelsestidspunktet, og ikke for de efterfølgende begivenheder. Der er ikke tvivl om, at når det fremgår af købsaftalen, at sælger på den ene eller anden måde deltager i nedrivningen, er overdragelsen betragtet som en byggegrund, og skal derfor behandles momsmæssigt herefter.

Ad 1c) Som hovedregel er gamle ejendomme momsfritaget ved salg, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9. Der forligger et momspligtigt salg, når ejendommen er væsentligt ombygget ved af 25%- og 50% reglen. Det konkluderes, at 25% reglens anvendelse er delvis definerbare, som følge af fokus på hvilke omkostninger, som der skal indgå i opgørelsen. Det understøttes af SKM2015.153.SR, hvor der tages stilling til hvilke omkostninger som medtages, men samtidig fremgår det ikke tydeligt fra SKAT styresignal, præcis hvilke omkostninger som medtages eller ej. Opgørelsen bære præg af, at der mangler stillingtagen til andre omkostninger, som formentligt ikke direkte kan allokeres til ombygningen i tråd med afgørelsen ovenfor. Det vurderes at være vigtig for investor, at de indledende kalkuler for ombygningsudgifterne indeholder en rikofaktor, således 25% reglen ikke medføre et momspligtigt salg efterfølgende. Anvendelsen af 50% reglen kan kun benyttes af investor, hvor ejendommen er beliggende på lejet grund, hvorfor den sjældent anvendes i praksis.

Derudover skal investor være opmærksom på, af hvis en ejendom skal genopføres efter en brand, vil ombygningen være lig med ejendommens stand før brand for, at forsat være betragtet som en gammel ejendom, og salget forsat vil være momsfrit. Hvis der ikke foretages genopbygning, vil der være tale om en grund.

Ad 1d) Som hovedregel er nye ejendomme momspligtige ved salg indenfor 5 år jf. ML § 13, stk. 1, nr. 9, litra a. Der foreligger mulighed for, at nye ejendomme kan betragtes som momsfritaget ved salg jf. ML § 13, stk. 2 (udlejning af boligejendomme).

Det kan konkluderes, at praksis for bevisførelsen af hensigten fra starten i projektet nærmest er umulig at løfte, dette understøttes særligt af afgørelse ved SKM2016.105.SR. Derudover fremgår det af SKAT' styresignal, af de tre afgørelser hvor spørger ikke tager til genmæle, er

alle anket til højere instans, hvilket tydeligere gøre at praksis på området ikke klar definerbar. Investor skal derfor udvise stor forsigtighed ved et skifte af strategi, da det nærmest er umuligt at foretage strategiskifte overfor SKAT, uden at blive mødt med en 5 årsregel.

Afslutningsvis konkluderes det, at ny ejendom, hvor der ikke er sket indflytning efter 5 års reglen, forsat vil blive betragtet som en ny ejendom, og førstegangssalg forsat er momspligtigt.

Ad 1e) Det kan konkluderes, at momsreguleringsforpligtelsen er et område som investorer ikke har særlig fokus på, hvorfor optimeringsmulighederne kan være til fordel for investor. Særligt er forståelsen hvornår det betragtes som vedligeholdelse og forbedring, fremgår ikke tydeligt af SKAT' vejledninger. Derfor skal investor være opmærksom på, at ikke momsregistreret lejemål, kan momsregistreres og hente "gammel" moms efter reglerne om momsreguleringsforpligtelse. Dette er vigtig for, at investor samtidig kan opnå et overblik over konsekvenserne ved et strategiskifte, fra momspligtig salg af en ny ejendom til momsfri boligudlejning.

Ad 1f) Investor skal være opmærksom på, at virksomhedsoverdragelse, med indgået lejekontrakter, som udgangspunkt ikke er en momspligtig transaktion. Dermed er det ikke et spørgsmål om ejendomsstypen, men et spørgsmål om, ejendommen mindst er momsregistreret med 1%, køber har mindst samme fradragsret som sælger samt forsætter med virksomhedens aktivitet. Endvidere skal investor være opmærksom på mulighederne for, at overtage en eventuel positiv momsreguleringsforpligtelse i overensstemmelse med afsnit 1e), i forbindelse med en virksomhedsoverdragelse, da denne bør prisfastsættes.

Ad 1g) Det konkluderes, at der ikke foreligger en klar praksis på området med overdragelse af selskabsandele, hvorfor det udgangspunktet er momsfrit at sælge selskabsandele med ejendomme jf. SKM2010.749.SR. Undtagelsesvis vil en transaktion blive momspligtig, hvis køber får en reel brugsret.

Salg af andele i K/S, P/S og I/S, er som udgangspunkt, uden for momslovgivningen og derfor ikke momspligtigt. Endvidere er andelsboligforeninger ikke omfattet af momspligt jf. ML§13,

Stk.2 som følge af afgørelse SKM2007.882.LSR. Det fremhæves, at det kun gælder andelsboligforeningens ejendom. En andelsboligforeningen kan naturligvis ikke gå ud og investerer i en række projekter.

Ad 2) Det kan indledningsvis konkluderes, at omstruktureringsmodeller ikke altid kan gennemføres momsfrit.

Aktieombytning er som udgangspunkt ikke momspligtig, da selskabet hvor ejendommen foreligger ikke skifter juridisk ejer. Ved en fusion, spaltning og tilførsel af aktiver kan der være risiko for at ejendommen skifter juridisk ejer, hvilket sidstilles med et salg som vil blive momspligtig. Det skal derfor overvejes hvilket selskab, som skal være det forsættende, for at optimere de momsmæssige forhold.

Det kan også konkluderes, at der ikke forligger offentliggjort praksis og det vurderes at en momsmæssig vurdering, skal ske på samme vis, som hvis det pågældende aktiv blev solgt, når der skiftes juridisk ejer, mens det vurderes ikke at have en momsretsligt effekt ved fastholdelse af juridisk ejer af ejendommen.

Ad 3) Det kan konkluderes, at investor har mange momsmæssige strukturelle overvejelser, for at optimere lønsomheden på bedst mulig måde. Overvejelserne ved udfærdigelsen af casene er taget ud fra en given situation, og kan derfor ikke alene lægges til grund for andre cases. Det konkluderes derfor, at casene udviser netop de meste centrale overvejelser, som investor skal fortage indledningsvis. Derudover anbefales det, at der søges ekstern sparring til fastsættelse eller afdækning af transaktionsbeløbene, inden en case påbegyndes helt eller delvist.

Andre strukturelle overvejelser for investorer, som eksempelvis at opdele grundstykket i flere selskaber fra start, således det giver mulighed for salg af selskaberne enkeltvis og momsfrit. Hvis ikke denne overvejelse foretages indledningsvis, er der risiko for at grundstykkerne med efterfølgende ejendomme på, senere skal sælges momspligtig som "nye" ejendomme ud af selskabet.

8.0 Perspektivering

Momslovgivningen vedrørende moms på fast ejendom har siden indførelsen i Danmark den 1. januar 2011, været præget af en stor forvirring hos aktørerne. Det har i gennem årene, givet anledning til en meget lang række af anmodninger om bindende svar, og forsøg på fortolkning ud fra dette, samt ud fra en vurdering af EU-praksis.

I den forbindelse er forståelsen af reglerne blevet ændret over tid. I starten skulle der fra første omgang moms på stort set alt, til at reglerne er blevet mere lempelige, hvor nuværende praksis er forsøgt strammet fra SKAT, henover de seneste par år. Overordnet er der behov for dels simplificering af reglerne, og bedre opdateret vejledninger som investor og rådgivere kan anvende. Dette kan illustreres på en række område, hvor praksis og håndteringen er utilsigtet.

Særligt på nedrivningsmodne ejendomme, og en vurdering heraf, er der meget forvirring hos investorerne, hvilket har medført et stort antal af anmodninger om bindende svar. Der foreligger flere afgørelser fra landsskatteretten, som går direkte og klart imod praksis fra SKAT.

Momsen er desuden en uforholdsmæssig stor omkostning for mange virksomheder, da moms ikke beregnes af avancen, men af hele salgssummen og uagtet om der er moms på købsomkostninger. Der er også skabt et system, hvor nogle sælger af grunde er momspligtige, mens andre ikke er momspligtigt. Det giver problemer for en række projektudviklinger og ejendomsinvestorer, da der ikke findes et regelsæt, som tager hånd herom, således at der kun beregnes moms af avancen.

Det med at beregne moms ud fra avance, kender man til i en række andre brancher og allerede et begreb som der er i momslovgivningen. Det er særligt udbredt inden for handel med brugte vare, biler m.v., hvor der foreligger en rimelig klar praksis for opgørelse og dokumentation herfor.

Måske der kunne findes inspiration i, at give virksomhederne mulighed for, at afregne moms af avance og dermed sikre flere projekter bliver lønsomme. Alternativet bliver at investorerne, skal håndtere et kompliceret sæt regler, og nogle cases ender i udlejning i en periode, hvorefter de så sælges i markedet.

Det syntes derfor, at være unødvendigt kompliceret med en 25% regel og en 50% regel, hvor der, skal korrigeres for en række poster, som egentlig umiddelbart hænger sammen med den udførte ombygning, men som der er besluttet ikke skal indgå.

En ændring af momslovgivningen, hvor alle virksomheder i stedet skal betale en avance moms af alle ombyggede ejendomme, ville være et skridt i retning mod simplificering, men vil formegentlig kræve at Danmark modtager en særtilladelse herfor fra EU.

Det syntes derfor at være noget omkostningstungt, at skulle holde liv i et kompliceret system, samtidig med at det skaber anledning til en del forvirring hos brugerne. Det syntes hellere ikke at være rimeligt, at nogle skal betale moms, mens andre ikke skal betale moms, bare fordi det lige i den konkrete sag, medførte at de nævnte satser oversteg indlagte grænse-niveauer.

Vejledninger og publikationer fremstår i dag ikke helt klarere, og der er i nogen tilfælde slet ikke opdateret med nyere domspraksis, hvilket er med til at skabe yderligere forvirring hos investorer og rådgivere. Afslutningsvis bør SKAT derfor nedsætte et udvalg, som har til formål, at udarbejde gennemsigtige og forståelige vejledninger, som er ens med EU-praksis, afgørelser fra Landsskatteretten samt anden praksis fra skatteministeriet. Vejledninger bør udformes med hovedvægt på højereinstans afgørelser, og ikke som i dag, hvor der skabes en egen opfattelse af praksis på trods af andre afgørelser. Tilige bør vejledninger opdateres, når der træffes nye afgørelser ved domspraksis, for at styrke det retslige grundlag, og muligheden for at opnå forståelse af praksis vedrørende de momsmæssige elementer, som relaterer sig til fast ejendom i købs- og salgsprocessen. Det bemærkes samtidig, at seneste udarbejdet vejledning fra SKAT på området er fra år 2013.

9.0 Litteraturliste

Bøger:

Pedersen, S.E, Andersen, M & Danielsen, L (2015). *Moms 1, Fradragsret*.

Pedersen, S.E & Andersen (2015). *Moms 2, Fritagelser og lønsum, 3 udgave/2. opslag 2013*

Ib Andersen, *Den skinbanlige virkelighed, 5. udgave 2013*

Thorsten Thurén, *Videnskabsteori for begyndere, 2. udgave/5. opslag 2008*

Artikler:

Kromann Reumert, Moms på fast ejendom – nye styresignaler fra SKAT, skrevet den 27/10-16

Peter Nordentoft, Advokat Bech-Bruun, Jyllandsposten 4. februar 2014.

Chris Pedersen, BDO, Vi mangler stadig klarhed!! Nye styresignaler fra SKAT om moms på fast ejendom, 23. jan. 2017

Publikationer:

Revitax, Skatte- og Momsrådgivning, *Moms ved salg af fast ejendom 2017*.

Beierholm, Statsautoriseret Revisionspartnerselskab, *Salg af fast ejendom – moms, 2014*.

Bech-Brunn, *Skat og fast ejendom, 2014*

Anden kursusmateriale

Momsseminar Dansk Ejendomsmæglerforening (DE), moms ved fast ejendom 27. oktober 2016

Hjemmesider

www.skat.dk

<http://www.skm.dk/>

<http://eur-lex.europa.eu/homepage.html?locale=da>

<https://www.retsinformation.dk/>

Lov

Bekendtgørelse af lov om merværdiafgift (momsloven) nr. 760 af 21. juni 2016

EU-Domme:

Sag C-461/08, Don Bosco

Sag C-497/01, Zita Modes Sári

Sag C-543/11, Maasdriel

Afgørelse fra LSR:

SKM2007.882.LSR

SKM2015.627.LSR

SKM2016.82.LSR

SKM2016.529.LSR

Bindende svar fra Skatterådet:

SKM2007.842.SR

SKM2014.72.SR

SKM2015.686.SR

SKM2010.745.SR

SKM2014.408.SR

SKM2016.105.SR

SKM2010.749.SR

SKM2014.693.SR

SKM2016.289.SR

SKM2011.826.SR

SKM2014.496.SR

SKM2016.359.SR

SKM2013.309.SR

SKM2015.153.SR

SKM2016.141.SR

SKM2013.483.SR

SKM2015.234.SR

SKM2016.498.SR

SKM2013.839.SR

SKM2015.538.SR

SKM2016.555.SR

Styresignal fra SKAT:

SKM2017.27.SKAT *Styresignal på moms af byggegrunde*

SKM2017.26.SKAT, *Moms på fast ejendom, salg efter udlejning, styresignal.*

Vejledninger:

Juridisk vejledning D.A.4.5.1 Lovgrundlag

Juridisk vejledning D.A.4.5.2 Salg af virksomhedens aktiver

Juridisk vejledning D.A.4.5.3 Salg af virksomhedens aktiver

Juridisk vejledning D.A.5.9.2 Definition: Fast ejendom

Juridisk vejledning D.A.5.9.3 Hvornår er levering af fast ejendom moms fritaget?

Juridisk vejledning D.A.5.9.4 Momspligt ved levering af nye bygninger

Juridisk vejledning D.A.5.9.5 Momspligt ved levering af byggegrunde

Skatteministeriets vejledning om moms på salg af nye bygninger og byggegrunde (maj 2013)

Interview (respondenter)

Nina Grunow, Legal Counsel, ATP-Ejendomme A/S (Investor)

Henrik Køhn, Investment Director, Thylander Gruppen A/S (Investor)

Henrik Skriver, CEO, SF Management ApS (Investor)

Torben Hald, CEO, Ejendomsmægler Niels Hald koncern, Danbolig (Ejendomsmægler)

Mads Roepstorff, Direktør, Erhverv i Ejendomsmægler Niels Hald koncern, Danbolig (Ejendomsmægler)

Jacob Stagaard Larsen, Senior VAT manger, Revitax A/S

Søren Engers Pedersen, Momsdirektør, TimeTaxMoms A/S (Momseksperter)

10.0 Bilagsliste

10.1 Sprøgeskema investorer og ejendomsmæglere

1. Er afklaring af momsmæssige forhold afgørende for de transaktioner I gennemføre?
2. Har der været momsmæssige udfordringer, som I ikke har kunne afklare i tilstrækkelig grad i en due-diligence, som har medført at I ikke har købt/solgt ejendommen / selskabet inden for de seneste 3 år?
3. I hvilket omfang vurderer I, at momspraksis er klar ved?:
 - a. Grunde
 - b. Gamle ejendomme
 - c. Nedrivningsmodne ejendomme / udviklingsejendomme
 - d. Nye ejendomme
 - e. Overdragelse med lejere
 - f. Vurdering af vedligeholdelse/forbedring
4. Anvender I meget tid sammen med rådgivere om forståelse af ovennævnte?
5. Når der skiftes fra en ikke momspligtig lejer til en momspligtig lejer er der mulighed for, at gå henholdsvis 5 år og 10 år tilbage og opsamle en del af den ikke fratrukket moms. Har I inden for de sidste 3 år værdiansat et sådan potentiale?
 - a. I givet fald, hvilken kurs blev det handlet til.
6. I tilfælde af I ikke har værdiansat et sådan potentiale, skyldes det at:
 - a. Der var ikke et potentiale.
 - b. Der var ikke genstand for drøftelse under due-diligence.
7. Har der været momsmæssige forhold i en transaktion, som medførte at I købte selskabet i stedet for ejendommen?
 - a. I givet fald – hvad var problemstillingen.
8. Har I gjort brug af anmodning om bindende svar fra SKAT inden for de seneste 3 år?

a. Gav det en tilfredsstillende afklaring af problemstillingen?

9. Har I gjort jer overvejelser om, momslovgivning kunne ændres eller simplificeres på følgende områder? Og hvilke overvejelser gav dette?

a. Grunde

b. Gamle ejendomme

c. Nedrivningsmodne ejendomme / udviklingsejendomme

d. Nye ejendomme

e. Overdragelse med lejere

f. Vurdering af vedligeholdelse/forbedring

10. Har I andre bemærkninger til momsmæssige forhold?

10.2 Sprøgeskema momseksperter

1. I hvilket omfang vurderer I, at momspraksis er klar ved?:

a. Grunde

b. Gamle ejendomme

c. Nedrivningsmodne ejendomme / udviklingsejendomme

d. Nye ejendomme

e. Overdragelse med lejere

f. Vurdering af vedligeholdelse/forbedring

2. Hvad er jeres bemærkning til SKM2016.82.LSR omkring vurdering af nedrivningsmodne ejendomme?

3. Hvad er jeres vurdering af SKM2016.105.SR vedrørende anmodning om bindende svar efter udlejning?

4. Hvad er jeres holdning til udsendelse af de to styresignal fra SKAT?

5. Har I gjort brug af anmodning om bindende svar fra SKAT inden for de seneste 3 år?

a. Gav det en tilfredsstillende afklaring af problemstillingen?

6. Har I gjort jer overvejelser om, momslovgivning kunne ændres eller simplificeres på følgende områder? Og hvilke overvejelser gav dette?

a. Grunde

b. Gamle ejendomme

c. Nedrivningsmodne ejendomme / udviklingsejendomme

d. Nye ejendomme

e. Overdragelse med lejere

f. Vurdering af vedligeholdelse/forbedring

6a. Mener I at man bør overveje at afskaffe momsreglerne i relation til moms på gamle ejendomme, med udskiftning til en modificeret brugtvaremoms?

6b. Efter jeres opfattelse, vil punkt 6a være problematisk i forhold til EU-lovgivningen?

7. Er det jeres opfattelse at omstrukturering ikke altid kan gennemføres momsfri, når det er gennemført en skattefrit omstrukturering?

8. Har I andre bemærkninger til momsmæssige forhold i relation til fast ejendom?

10.3 Interview med Nina Grunow (Investor)

Resume telefoninterview Legal Counsel Nina Grunow (NG), ATP-Ejendomme A/S.

Udført den 3. marts 2017 af: Pierre Storm Hansen.

Indledningsvis blev formålet med interviewet gennemgået. NG bekræftede at interviewet måtte blive repeteret og herefter renskrevet og vedlagt.

"RED" NG leder et af de helt store ejendomsselskaber i Danmark, som på vegne af mange kunders pensionsmidler investerer i fast ejendom. NG har gennem de sidste par år deltaget i en række due-diligence omkring fast ejendom.

For yderligere info omkring NG henvises til deres hjemmeside www.atp-ejendomme.dk

Interviewet bar præg af flere af spørgsmålene var åbne, således at der kunne være en kort debat herom. Der henvises til bilag 10.1, hvor de konkrete spørgsmål fremgår bilagt forkortet svar.

Resume af interview:

NG forklarede at der blev taget højde for momsmæssige forhold, men det var ikke afgørende for om en transaktion blev gennemført. NG forklarede at de gennemførte due-diligence ikke havde momsmæssige udfordringer, som ikke kunne afklares. NG nævnte at de havde fokus på momsreguleringsforpligtelsen, men at det ikke var afgørende for en transaktion. Hertil oplyste NG, at det var sjældent og eller aldrig et potentiale der værdiansættes og handles.

NG oplyste at de anvender internsparring ved afklaring af de momsmæssige udfordringer, og anvender derfor ikke ekstern rådgiver til klarlægges af praksis på området for moms på fast ejendom.

Der blev drøftet de momsmæssige forhold vedrørende de i punkt 3 nævnte forhold og igen henvist til ovenfor. NG fandt det klart at flere af punkterne var umiddelbart klar definerbare, men at nedrivningsmodne ejendomme var kompliceret og uklar.

NG og ATP-ejendomme har ikke anvendt anmodning om bindende svar på momsområdet. Det vurderes ikke at være nødvendigt i de transaktioner som der er deltaget i, da interne vurdering af de givne situationer, blev afklaret ved at se på praksis og vejledninger/styresignaler fra SKAT.

NG fandt det afslutningsvis relevant, at der blev skabt et overordnet overblik over praksis. Reglerne er forholdsmæssigt kompliceret, og det kræver at investor i høj grad søger har fokus på at agere inden for praksis, og den løbende udvikling heraf.

Herudover blev der drøftet forhold omkring udskudt skat, men forfattergruppen har valgt af afgrænse sig fra dette element, hvorfor det således udgår heraf.

10.4 Interview med Henrik Køhn (Investor)

Resume telefoninterview Investment Director Henrik Køhn (HK), Thylander Gruppen A/S.

Udført den 6. marts 2017 af: Carina Fischer Nielsen og Pierre Storm Hansen.

Indledningsvis blev formålet med interviewet gennemgået. HK bekræftede at interviewet måtte blive optaget og herefter renskrevet og vedlagt.

”RED” Thylander Gruppen arbejder med investering i ejendomme, hvor der er foretaget investeringer for pensionskasser, internationale investor, private placement mv. Thylander Gruppen har en lang track record og et navn som er kendt indenfor ejendomsbranchen.

For yderligere info omkring HK henvises til deres hjemmeside www.thylandergruppen.dk

Interviewet bar præg af flere af spørgsmålene var åbne, således at der kunne være en kort debat herom. Der henvises til bilag 10.1, hvor de konkrete spørgsmål fremgår bilagt forkortet svar.

Resume af interview:

HK forklarede at der blev taget højde for momsmæssige forhold af en hvis karakter. HK forklarede at de gennemførte due-diligence ikke havde momsmæssige udfordringer, som ikke kunne afklares i forbindelse hermed. Der blev altid udført grundige due-diligence, hvor der skete en aktiv involvering af rådgivere, såfremt det vurderes, at der er forhold som skal afklares. I den forbindelse oplyste HK, at de deltog i enkelte momskurser løbende, og lænede sig op af praksis samt de få udgivelser heraf, i de lidt mindre komplicerede momsmæssige situationer.

Der blev drøftet de momsmæssige forhold vedrørende de i punkt 3 nævnte forhold. HK fandt det kompliceret i alle momsforholdende på nær gamle ejendom.

HK oplyste at de aldrig vurderer potentialet på momsreguleringsforpligtelsen, som følge af de umiddelbare omstændigheder. Men fandt det ganske interessant, at kunne værdiansætte et sådan potentiale i en salgssituation.

De situationer hvor de solgte selskab frem for ejendom, var alene med nye ejendom af hensyn til moms.

De klienter som HK repræsenterer har ikke anvendt anmodning om bindende svar på momsområdet.

HK fandt det afslutningsvis særligt relevant, at der blev skabt et overblik over praksis, foruden de afgørelser der i forvejen lå.

Herudover blev der drøftet forhold omkring udskudt skat, men forfattergruppen har valgt af afgrænse sig fra dette element, hvorfor det således udgår heraf.

10.5 Interview med Henrik Skriver (Investor)

Resume telefoninterview CEO Henrik Skriver (HS), SF Management ApS.

Udført den 11. marts 2017 af: Carina Fischer Nielsen og Pierre Storm Hansen.

Indledningsvis blev formålet med interviewet gennemgået. HS bekræftede at interviewet måtte blive optaget og herefter renskrevet og vedlagt.

"RED" HS driver en selskabsadministration, som på vegne af en række kunder investerer i fast ejendom. SF har gennem de sidste mange år gennemført en række due-diligence, hvor disse i overvejende grad har været køb af fast boligudlejningsejendommen. Særligt inden for de sidste par år er investeringsbredden blevet dybere og derfor også inden for ejendomme, hvor der kan være momsmæssige forhold.

For yderligere info omkring SF henvises til deres hjemmeside www.sf-management.dk

Interviewet bar præg af flere af spørgsmålene var åbne, således at der kunne være en kort debat herom. Der henvises til bilag 10.1, hvor de konkrete spørgsmål fremgår bilagt forkortet svar.

Resume af interview:

HS forklarede omkring hvorledes due-diligence blev sammensat og der blevet taget højde for momsmæssige forhold ved den konkrete sag. Der blev altid udført grundige due-diligence, hvor der skete en aktiv involvering af rådgivere, således at vigtige forudsætninger kan afklares i relation til investering, planlægning af drift og frem til exit. Der har ikke i de nuværende sager, været investeringer hvor momsmæssige forhold ikke har kunne afdækkes.

HS fandt at udfordringerne særligt var betydningsfulde i udviklingscases, som skulle pågå væsentlig ombygning eller hvis der er tale om nye ejendomme. Udfordringerne var særligt i forbindelse med overblik, hvor det krævet aktiv involvering af rådgiver.

Der blev drøftet de momsmæssige forhold vedrørende de i punkt 3 nævnte forhold og igen henvist til ovenfor. HS fandt det kompliceret at opnå overblik over samtlige relevante momsforhold.

De klienter som HS repræsenterer har ikke anvendt anmodning om bindende svar på momsområdet, men disse er anvendt på skatteområdet. Det er muligt at i takt med investeringstype ændres, at der samtidig vil være brug herfor.

HS fandt det afslutningsvis særligt relevant, at der blev skabt et overblik over praksis, således at investor i højere grad kan træffe relevante beslutninger ud fra dette. Reglerne er kompliceret og kræver at investor i høj grad søger ekstern sparring.

Herudover blev der drøftet forhold omkring udskudt skat, men forfattergruppen har valgt af afgrænse sig fra dette element, hvorfor det således udgår heraf.

10.6 Interview med Torben Hald og Mads Roepstorff (Ejendomsmægler)

Resume Personligt interview med CEO, Torben Hald (TH) og Direktør (MR) Mads Roepstorff. Ejendomsmægler Niels Hald koncern (Danbolig).

Udført den 6. marts 2017 af: Carina Fischer Nielsen og Pierre Storm Hansen.

Indledningsvis blev der formålet med interviewet gennemgået. TH og MR bekræftet at interviewet måtte blive optaget og herefter renskrevet og vedlagt.

TH har det overordnede ansvar i Ejendomsmægler Niels Hald koncern, herunder Erhvervs, Projekt og de underliggende boligbutikker. MR har ansvaret for enheden Erhverv i Ejendomsmægler Niels Hald koncernen. De er oftest involveret i transaktioner hvor de momsmæssige forhold er væsentlige, og særligt i de senere år hvor investorerne køber og sælger mere end for bare nogle år siden.

For yderligere info omkring TH og MR henvises til deres hjemmeside www.danbolig.dk

Interviewet bar præg af flere af spørgsmålene var åbne strukturerer spørgsmål, således at der kunne være en kort debat herom. Der blev også stillet spørgsmål, som ikke var planlagt, men kom i forlængelse af interviewet, hvor det syntes, at være relevant i forbindelse med afhandlingen. Der henvises til bilag 10.1, hvor de konkrete spørgsmål fremgår.

Resume af interview:

MR forklarer, at momsen i høj grad afhænger af, hvilken transaktion der bliver gennemført. Er det handler med selskaber, er momsen meget relevant, idet der ikke er moms på denne transaktion.

MR har bemærket følgende omkring due-diligence: " Vi vidner om det, men vi har ikke selv haft nogen"

TH besvarede og drøftede de momsmæssige forhold vedrørende de i punkt 3 nævnte forhold. TH fandt at grunde var i nogen grad klar, men de resterende var noget uklar og kompliceret at opnå overblik over samtlige relevante momsforhold.

TH oplyste, at de anvendte en del tid med deres revisor, for at opnå den fornødne afklaring heraf.

TH og MR oplyste, at de ikke havde været involveret i sager og var ikke klar over, potentialet for ved en momsreguleringsforpligtelse kunne værdiansættes og handles.

Der blev drøftet de momsmæssige forhold ved en transaktion, som endte med salg af selskaber. MR oplyste at de oplevede oftest det på salg af byggeretter. Når det blev købt, blev selskaberne efterfølgende spaltet, og solgte i de nye selskaber, for at "spare" omkostninger på tinglysningen.

TH og MR repræsenterer flere kunder som har anvendt anmodning om bindende svar på momsområdet, hvilket ikke medførte til en tilfredsstillende afklaring.

Afslutningsvis fandt TH og MR det særligt relevant, at der blev skabt et større overblik over praksis. Det syntes ikke at lovgiverne er klar over hvor store udfordringen momsens på fast ejendom medføre.

Herudover blev der drøftet forhold omkring udskudt skat, men forfattergruppen har valgt af afgrænse sig fra dette element, hvorfor det således udgår heraf.

10.7 Interview med Jacob Stagaard Larsen (Momseksperter)

Resume interview ved møde med Jacob S. Larsen Senior VAT Manager (JSL), Revitax A/S

Udført den 28. februar 2017 af: Carina Fischer Nielsen og Pierre Storm Hansen.

Indledningsvis blev formålet med interviewet gennemgået. JSL bekræftet at interviewet måtte blive optaget og herefter renskrevet og vedlagt.

"RED" JSR er ansat i en rådgivningsvirksomhed med speciale inden for moms og er således ekspert på området.

For yderligere info omkring Revitax A/S henvises til deres hjemmeside www.revitax.com

Interviewet bar præg af flere af spørgsmålene var åbne og respondentens faglige niveau, hvorfor det således fremgik referencer til såvel EU-praksis som konkrete afgørelser, hvor disse blev kommenteret intensivt.

Resume af interview:

Indledningsvis blev der drøftet i hvilken omfang, at JSL vurderet at momspraksis var klar og her kunne det fastslås, at grunde overvejende grad var klar, så længe at der ikke var tale om en grund, hvor der var en nedrivningselement.

Gamle ejendomme og 25%/50% reglen blev drøftet. JSL var indledningsvis af den opfattelse, at reglerne på de mest centrale områder var relativ klare, fordi der havde været flere afgørelser inden for disse rammer. JSR fremhævet at ydre kanterne derimod ikke har været testet, hvorfor det således var uklare. Det var således uklart på områder, hvor omkostningerne ikke direkte var nævnt i de konkrete afgørelser. Momsbekendtgørelsen gav kun de overordnet rammet, hvorfor det i høj grad må søges afdækket ved praksis, hvilket naturligvis kan skabe grundlag for tvivlsspørgsmål. JSL vurderet, at omkostninger så som opsætning af stillads, skurvogn til virksomhedens medarbejder der er beskæftiget på pladsen, bortkørsel

af byggemateriale mv., stadigvæk ikke er klart og entydigt. Endvidere blev der fremhævet at spørgsmålet vedr. nedrivningsarbejde var påklaget.

I forbindelse med nedrivningsmodne ejendomme er praksis uklar, når der versere afgørelser ved domstolene. For hver sin part er den egentlig helt klar, SKAT og skatterådets ser det med henblik på nedrivning, hvorfor det er en byggegrund. LSR praksis er også klar, hvis der er en grundfast konstruktion på jorden, så er det ikke en byggegrund. *"RED så længe sælger ikke bistår med nedrivning eller der er påbegyndt nedrivning er der ikke tale om en byggegrund. Endvidere at ejendommen funktionsdygtig på overdragelsesdagen"*.

Så hver for sig er de egentlig ret klare. Det betyder at ind til der foreligger en endelig afgørelse er der således risiko ved de to mulige veje.

Når der var tale om nye ejendommen bemærker JSL, at der var to mulige veje. Den ene vej er relativ simpel og lige til. I situationer, hvor der ikke er foretaget momsfril udlejning, så er det momspligtigt. *"RED: momsen er dermed fradraget fra start"*.

Det er straks mere kompliceret, når der fra start har været momsfril udlejning. I langt de fleste situationer vil være svært at løfte bevisførelsen for, at den oprindelig hensigt var udlejning, hvilket understøttes af SKM.2016.105 om pensionskassen, som I selv har henvist til. På grundlag af denne afgørelse vurderer JSL at det var stort set umuligt at løfte bevisførelsen for den oprindelig hensigt.

JSL vurderer at praksis omkring overdragelse af udlejningsejendomme med momsregistreret lejemål var temmelig klar. Uagtet at der anvendes betinget lejeaftale.

SKM.2016.82.LSR, blev endnu engang drøftet. Det er en dom som bryder med den hidtidig praksis fra SKAT og skatterådets side. Dommen er ret klar. Hvis noget er bebygget så er det bebygget og ikke en byggegrund. I tilfælde af der er den grundfaste konstruktion på jorden, så er den bebygget og så er det ikke en byggegrund. *"RED: se bemærkninger længere oppe i interviewet"*.

"RED: Hvorvidt afgørelse er rigtig og med reference til nævnte EU dom, så er det ikke rigtig nogen jeg har dyrket ned i detaljer. Umiddelbart er der argumenter i begge retninger. Det

er meget svært, at vurderer, hvordan domme falder ud ved domstolene. LSR har givet en ret klar kendelse.”

SKM.2016.105.SR blev endnu engang drøftet. JSL var af den opfattelse, at dommen er truffet på et forkert grundlag, da det syntes bevist at den oprindelig hensigt var momsfrudlejning. JSL var af den klare opfattelse, at det burde og ville blive anket til LSR.

I forbindelse af drøftelse af de to styresignaler fra SKAT af januar 2017 var JSL meget klar i sin vurdering. Overordnet bringer styresignalerne ikke nogen værdi, for dem som rådgiver, og er således ikke et brugbart værktøj i deres rådgivning af klienter.

JSL fremhævet samtidig at SKAT klart i styresignalet så bort fra LSR kendelser, hvorfor det bære præg af, at situationen ikke er afklaret, før der falder endelig afgørelse. Dermed skaber det ikke en afklaring.

Revitax har i flere situationer hjulpet klienter med anmodning om bindende svar. Det vurderes overordnet at uanset om det bindende svar gav det ønsket resultat og der var enighed i besvarelse, så skabte det alligevel en værdi, da det udviste holdningen.

Det er svært at vurderer om praksis kan simplificeres og der kan skabes løsninger, som er mere smidige, da det vurderes at være et fastlåst system, hvor der næppe kommer væsentlige mere klare regler inden for en overskuelig frem. JSL bemærket at 25%/50%, syntes at være urimelig i dens grundstamme, hvor indførelse af en slags brugt varemoms syntes forretningsmæssigt at være mere rimeligt, men JSL har ikke nærmere overvejet om det praktisk er muligt, at indføre en sådan model.

Afslutningsvis blev der drøftet, hvorvidt omstruktureringer kan gennemføres momsfrit, når de kan gennemføres skattefrit. Først og fremmest fremhævet JSL, at han varetog de momsmæssige forhold og har således ikke overblik over de skattemæssige forhold, men hvis en ejendom skifter CVR.nr. i forbindelse med en omstrukturering og der ikke er tale om, at ejendommen omfattes af reglerne om momsfri virksomhedsoverdragelse, så kan der meget vel være en momsmæssige udfordringer.

10.8 Interview med Søren Engers Pedersen (Momsekspert)

Resume telefoninterview Momsdirektør Søren Engers Pedersen (SEP), TimeTaxMoms A/S

Udført den xx af: Carina Fischer Nielsen og Pierre Storm Hansen.

Indledningsvis blev der formålet med interviewet gennemgået. SEP bekræftede at interviewet måtte blive optaget og herefter renskrevet og vedlagt.

"RED" SEP driver en rådgivningsvirksomhed med speciale indenfor moms og er således ekspert på området.

For yderligere info omkring TimeTaxMoms henvises til deres hjemmeside www.TimeTaxMoms.dk

Interviewet bar præg af flere af spørgsmålene var åbne og respondentens faglige niveau, hvorfor det således fremgik referencer til såvel EU-praksis som konkrete afgørelser, hvor disse blev kommenteret. Der henvises til bilag 10.2, hvor de konkrete spørgsmål fremgår bilagt forkortet svar.

Resume af interview:

Indledningsvis blev der drøftet i hvilken omfang, at SEP vurderer at momspraksis var klar og her kunne det fastslås at grunde og gamle ejendomme i overvejende grad definitionsmæssigt var klar, så længe at der ikke var tale om en ejendomme med nedrivningsvurdering. Ved vurdering af nedrivningsmodne ejendomme var praksis særligt uklart og der blev aftalt at det uddybes i spørgsmål 2. Nye ejendomme vurderes overvejende grad for at være klar, når der ikke tages højde for udlejningscases, hvor der henvises til momslovens § 13 stk. 2 vurderinger, som SEP fandt at praksis kunne give anledning til faglige uenighed.

SEP forklarede hans rolle i relation til de mange virksomheder og revisionsfirmaer, som SEP er rådgiver for. I den forbindelse blev der samtidig drøftet de anmodning om bindende svar, som TimeTaxMoms har bistået klienter med inden for de seneste 3 år. I den forbindelse fremhævede SEP at en del sager blev afklaret tilfredsstillende, mens andre sag gav det ikke et tilfredsstillende svar.

SKM2016.82 blev drøftet og fundet særligt relevant. SEP var enige i LSR's vurdering og fandt den i tråd med EU-praksis og delte således ikke SKATS opfattelse af praksis.

Herefter kommenterer SEP på SKM2016.105 SR, hvor SEP vurdering var at praksis var en smule diffus og var uenige i den konkrete afgørelse. Det var SEP overordnet holdning, at denne § 13 stk. 2 udlejning burde trumfe en vurdering af moms på nye ejendomme, når momsen ikke var fradraget fra start. Det blev naturligvis en drøftelse af bevisførelse.

Principielt blev indholdet af SKATS to styresignaler offentliggjort i januar 2017 drøftet og kommenteret, overordnet vurderes de at have begrænset ny viden og var således en opsamling af allerede kendt praksis med undtagelse af nedrivningsmodne ejendomme, hvor der i styresignalet direkte fremgik at SKAT var uenig i LSR vurdering.

Det var SEP vurdering, at det principielt var meget fair at nogen skulle betale moms af grunde, mens andre ikke. I den forbindelse blev passiv investering kontra investering i grunde drøftet.

I forbindelse med en faglig drøftelse af simplificering af momsreglerne medgav SEP at reglerne var yderst komplekse om med fordel kunne simplificeres omend ville det skabe nogen udfordringer i forhold til EU praksis. I den forbindelse blev reglerne om moms på brugte vare drøftet og deres mulige indarbejdelse i momsreglerne vedrørende gamle ejendomme mv. SEP var enige i det til tider skabte en uheldig momsmæssig situation, men vurderes også at det ville kræve en særtilladelse fra EU eller ændring af direktivet, hvis dette skulle implementeres i Danmark.

Afslutningsvis blev de momsmæssige konsekvenser ved omstruktureringer drøftet og der var enighed om, at skattefrie omstruktureringer ikke nødvendigvis kunne gennemføres momsmæssigt, hvor der kunne opstå momsmæssige uheldige situationer i tilfælde, hvor der blev gennemført en omstrukturering og ejendommen/grunden skiftet CVR-nr.

SEP fremhævet mulighederne om fællesregistrering, som muligvis kunne håndtere denne problemstilling, men fremhævet samtidig også at SKAT kunne forsøge at statuerer misbrug, modargumentet vil ville sund planlægning. Forfattergruppen fandt det risikofyldt, da der ikke forelå kendt praksis herfor og at SKAT med stor sandsynlighed ville forsøge at føre en sag herpå. Der var enighed om at sådanne forhold kun bør gennemføres ved anmodning om bindende svar eller ved klienten klart accepterer risiko herfor.

SEP medgav også at det var svært for ikke momsrådgivere, at opnå et overblik over et særdeles kompliceret praksis og regler ved moms på fast ejendom.