

## VEJLEDNING OM MOMS VED SALG AF FAST EJENDOM

### Indholdsfortegnelse:

|       |                                                  |    |
|-------|--------------------------------------------------|----|
| 0.    | Indledning.....                                  | 2  |
| 1.    | Momspligtigt salg af nye bygninger.....          | 2  |
| 1.1   | Definition af bygninger .....                    | 3  |
| 1.2   | Definition af nye bygninger.....                 | 3  |
| 1.2.1 | Salg før første indflytning .....                | 3  |
| 1.2.2 | Salg efter første indflytning .....              | 3  |
| 1.3   | Væsentligt til- og ombyggede bygninger .....     | 4  |
| 1.3.1 | Til- og ombygningsarbejder.....                  | 4  |
| 1.3.2 | Væsentligt til- og ombygningsarbejde .....       | 5  |
| 2.    | Salg af byggegrunde.....                         | 6  |
| 2.1   | Byggegrunde .....                                | 6  |
| 2.1.1 | Grunde med bygninger bestemt til nedrivning..... | 6  |
| 2.2   | Bebyggede grunde .....                           | 8  |
| 3.    | Salg af udlejningsejendomme.....                 | 8  |
| 4.    | Virksomhedsoverdragelse .....                    | 9  |
| 5.    | Regulering af fradrag.....                       | 10 |
| 6.    | Betingede handler/periodisering.....             | 12 |

## **0. Indledning**

Denne vejledning omhandler moms ved boligforeningers salg af fast ejendom i form af både bebygget samt ubebygget fast ejendom.

Boligforeningers salg af fast ejendom er som udgangspunkt fritaget for moms.

Momsfritagelsen gælder imidlertid ikke salg af byggegrunde og nye bygninger, herunder væsentligt til- og ombyggede (renoverede) bygninger, medmindre ejendommen af Boligforeningen udelukkende har været anvendt til momsfrie udlejningsformål, eller overdragelsen gennemføres som led i en virksomheds-overdragelse, se afsnit 1-4.

I visse tilfælde opfører Boligforeningen bygninger både til bolig- samt erhvervsformål, hvilket kan give anledning til en regulering af momsfradrag i forbindelse med salget af den faste ejendom, jf. nærmere herom i afsnit 5.

Endelig er der i afsnit 6 en gennemgang af reglerne for tidspunktet for momspligtens indtræden i forbindelse med salg af fast ejendom.

Nærværende vejledning er af generel karakter og kan ikke erstatte konkret rådgivning i forbindelse med salg af fast ejendom.

## **1. Momspligtigt salg af nye bygninger**

Boligforeningers salg af nye bygninger er momspligtig.<sup>1</sup>

Momspligten omfatter både salg af ny bygning og ny bygning med tilhørende jord.

Herudover omfatter momspligten både nyopførte bygninger samt væsentligt til- og ombyggede bygninger.

---

<sup>1</sup> Medmindre salget kan gennemføres momsfrit efter reglerne om momsfrit salg af udlejningsejendomme eller som en virksomhedsoverdragelse, se afsnit 3 og 4.

## 1.1 Definition af bygninger

Ved en bygning forstås enhver grundfast konstruktion, der ikke let kan demonteres eller flyttes, og som er færdiggjort til det formål, som den er bestemt til.

Udover almindelige bygninger, herunder beboelsesejendomme, omfatter definitionen også grundarealer med andre grundfaste konstruktioner. Der kan f.eks. være tale om vejarealer, parkeringspladser, transformatorstationer og broer.

## 1.2 Definition af nye bygninger

### 1.2.1 Salg før første indflytning

En bygning anses for ny, når salget sker, inden bygningen er taget i brug, det vil sige inden første indflytning.

Der er sket indflytning, når bygningen tages i brug til det formål, som bygningen er bestemt til, og hvortil der er givet byggetilladelse i henhold til byggelovgivningen.

Sker der ikke indflytning, bliver bygningen ved med at være ”ny” i momsmæssig henseende. Anden og efterfølgende salg vil derfor også være momspligtig, indtil bygningen tages i brug.

### 1.2.2 Salg efter første indflytning

En bygning er også ny på tidspunktet for første salg efter indflytning, når salget sker mindre end 5 år fra tidspunktet for bygningens færdiggørelse.

Ved ”færdiggørelse” forstås i denne forbindelse, at byggeriet har nået det stadium, hvor bygningen kan anvendes til det formål, som den er beregnet til. Det vil bero på en konkret vurdering i hvert enkelt tilfælde, hvornår bygningen kan anses for færdiggjort.

Tidspunktet for ejendommens færdiggørelse og ejers/lejers indflytning er ikke nødvendigvis sammenfaldende. Indflytning kan derfor konkret ske før ejendommens færdiggørelse.

5-års fristen skal regnes fra ejendommens færdiggørelse baseret på objektive forhold. Manglende færdiggørelse af f.eks. installation af projekterede elevatorer

fører eksempelvis til, at en bygning ikke kan anses for færdiggjort, uanset bygningen er taget i brug ved indflytning.

Ved anden og efterfølgende salg, der sker inden for 5 år fra bygningens færdiggørelse, er bygningen også ny, hvis salget sker, inden bygningen har været i brug ved indflytning i en periode på 2 år, og første salg er sket mellem interesseforbundne parter. Køber en boligforening en ny ejendom af en interesseforbundet part, skal Boligforeningen derfor opkræve moms af videresalget, hvis salget gennemføres inden 5 år fra bygningens færdiggørelse og mindre end 2 år efter, ejendommen er taget i brug ved f.eks. indflytning.

### 1.3 Væsentligt til- og ombyggede bygninger

En væsentligt til- eller ombygget bygning anses også for ”ny”, når leveringen sker inden første indflytning.

Sker der ikke indflytning, bliver den til-/ombyggede bygning ved med at være ny, indtil der er sket indflytning, det vil sige at bygningen er taget i brug til det formål, som den er bestemt til, og hvortil der er givet tilladelse i henhold til bygge Lovgivingen.

En væsentligt til- eller ombygget bygning er også ny, på tidspunktet for første salg efter indflytning, når salget sker mindre end 5 år fra tidspunktet for bygningens færdiggørelse.

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

Ved anden og efterfølgende salg, der sker inden for 5 år fra bygningens færdiggørelse, er bygningen også ny, hvis salget sker, inden bygningen har været i brug ved indflytning i en periode på 2 år, og første salg er sket mellem interesseforbundne parter.

#### 1.3.1 Til- og ombygningsarbejder

Som til- eller ombygningsarbejde anses alle arbejder, der ikke kan karakteriseres som normal bygningsvedligeholdelse.

Der kan f.eks. være tale om udvidelse og ændring/ombygning, samt tilbygning af en eksisterende bygning og forbedringsarbejde som f.eks. udskiftning af tag, vinduer, køkken, installationer mv.

Almindeligt maler- og reparationsarbejde mv. anses derimod som normal vedligeholdelse.

### 1.3.2 Væsentligt til- og ombygningsarbejde

Der anvendes en særlig beregningsregel til at fastlægge, om til- eller ombygningsarbejde er væsentligt.

Ved salg af en bygning med tilhørende jord anses til- og ombygningsarbejdet væsentligt, hvis værdien ekskl. moms af til- eller ombygningsarbejdet overstiger 25 % af ejendomsværdien som fastsat af Vurderingsstyrelsen (tidligere SKAT) før til- eller ombygningen med tillæg af værdien ekskl. moms af de udførte til- eller ombygningsarbejder.

Ved salg af bygninger uden tilhørende jord (det vil sige på lejet grund) anses til- og ombygningsarbejdet væsentligt, hvis værdien ekskl. moms af til- eller ombygningsarbejdet overstiger 50 % af ejendomsværdien som fastsat af Vurderingsstyrelsen (tidligere SKAT) før til- eller ombygningen med tillæg af værdien ekskl. moms af de udførte til- eller ombygningsarbejder. Fra 1. marts 2021 er ejendomsvurderingsloven ændret, idet der herefter ikke længere fastsættes en ejendomsværdi for erhvervsjendomme. Ændringen af ejendomsvurderingsloven har i skrivende stund ikke givet anledning til en ændring af beregningsreglen, hvorfor den seneste offentliggjorte ejendomsvurdering indtil videre kan lægges til grund.

Hvis den faktiske salgspris overstiger den fastsatte ejendomsværdi med tillæg af til- eller ombygningsarbejdet ekskl. moms, kan Boligforeningen vælge at anvende salgssummen som beregningsgrundlag for 25/50 % reglen. Hvis værdien af til- og ombygningsarbejdet herefter ikke udgør henholdsvis 25/50 % af den opnåede salgspris, skal der ikke betales moms ved salget af bygningen. Det er en betingelse, at salget ikke sker mellem interesseforbundne parter.

Værdien af til- eller ombygningsarbejdet opgøres som summen af en normalværdi af Boligforeningens eget arbejde og materialerne vedrørende ombygningen inkl. almindelig avance, og værdien ekskl. moms af det håndværksarbejde, som Boligforeningen har fået leveret af andre leverandører.

Det er kun arbejdsydelser, der aktivt ændrer den faste ejendom, herunder også nedrivningsarbejder, der skal medregnes. Udgifter til advokat, arkitekt, ingeniør mv. skal grundet deres mere indirekte karakter ikke medregnes.

Successivt udførte til- og ombygningsarbejder, der er afholdt 5 år forud for salget, skal medregnes ved opgørelsen.

## **2. Salg af byggegrunde**

Boligforeningers salg af en byggegrund er omfattet af momspligten, jf. nærmere herom nedenfor i afsnit 3.1.

Særskilt salg af bebyggede grunde (det vil sige bygningen ejes af tredjemand) er ligeledes omfattet af momspligten, jf. nærmere herom nedenfor i afsnit 3.2.

### **2.1 Byggegrunde**

En byggegrund defineres som et ubebygget areal, der efter planloven eller forskrifterne udstedt i medfør heraf er udlagt til formål, som muliggør opførelse af bygninger.

Det er uden betydning for momspligten, om der er sket byggemodning af arealet, og/eller senere vedtagne forskrifter for udnyttelse af arealerne sætter en begrænsning på udnyttelsen heraf. Der kan for eksempel være tale om forskrifter, der fastsætter specifikke formål med udnyttelse af arealerne til byggeri.

Arealer, der i kommuneplanen har status som såkaldt ”perspektivareal” eller ”rammebelagt areal”, der ikke muliggør opførelse af bygninger, er som udgangspunkt ikke omfattet af begrebet byggegrund.

Salg af arealer i landzone, hvor der gives landzonetilladelse til byggeri og salg af arealer i landzone, hvor landbrugspligten bortfalder, og arealet i princippet vil kunne bebygges, vil ligeledes anses som en momspligtig byggegrund.

#### **2.1.1 Grunde med bygninger bestemt til nedrivning**

Boligforeningers salg af grunde med bygninger bestemt til nedrivning anses som udgangspunkt ikke for en byggegrund.

Det er en forudsætning for momsfritagelse på salg af gamle bygninger, at bygningen på leveringstidspunktet er fuldt funktionsdygtig.

Det beror på en konkret vurdering, om bygningen er funktionsdygtig på leveringstidspunktet. Vurderingen tager udgangspunkt i, om bygningen rent faktisk kan anvendes som en bygning. Den faktiske anvendelse er imidlertid ikke afgørende.

En bygning kan derfor anses som fuld funktionsdygtig, selvom den ikke anvendes til det formål, som bygningen oprindeligt var bestemt til.

Det er ikke en betingelse, at bygningen har været benyttet umiddelbart inden salget. Boligforeningen må dog sandsynliggøre, at bygningen er funktionsduelig, hvis den har stået ubenyttet hen i længere tid inden salget.

Mangler ved bygningen kan være så omfattende, at bygningen ikke kan anses som en funktionsdygtig bygning. Der kan for eksempel være tale om følgende situationer:

- Påbud om nedrivning eller koordinering foreligger
- Skader efter brand eller storm
- Større hærværk
- Total vandskade
- Udskiftning af nødvendige bygningsbestanddele
- Bygningen er væsentligt misvedligeholdt

Bygninger, der kan tages i brug efter småreparationer, anses for at være funktionsdygtige.

Hvis en almen boligforening sælger en ejendom med bygninger til nedrivning som led i udviklings- eller afviklingsplaner i henhold til almenboligloven § 168 a – c, må det forventes, at salget ikke vil medføre momspligt for Boligforeningen under forudsætning af, at der på salgstidspunktet på ejendommen eksisterer en gammel funktionsduelig bygning, og forudsat at Boligforeningen ikke direkte eller indirekte er involveret i nedrivningen. Det bør derfor nøje overvejes, om salg af ejendommen skal ske med eller uden bygninger.

Praksis på området er dog under hastig udvikling, og det bør derfor i tvivlstilfælde overvejes at indhente et bindende svar fra Skattestyrelsen om den momsmæssige konsekvens af salget.

Momsfrihed ved salg af en ejendom med fuldt funktionsduelige bygninger bestemt til nedrivning af køber vil i praksis afhænge af muligheden for at dokumentere, at bygningen på overdragelsestidspunktet var fuldt funktionsdygtig. Det kan for eksempel ske i form af en rapport fra en uvildig sagkyndig, der vurderer bygningen på overdragelsestidspunktet.

Salget af en grund med bygning til nedrivning kan efter omstændighederne blive kvalificeret som et momspligtigt salg af en byggegrund, hvis Boligforeningen ud

over grunden med den gamle bygning leverer f.eks. en nedrivningsydelse til køber.

Vælger Boligforeningen endelig selv at nedrive gamle bygninger inden salg, vil ejendommen ikke kunne sælges momsfrit.

Følgende salg er ligeledes momspligtige:

- Arealer med eksisterende bygning, hvor det efter lokalplanen ikke er hensigten, at bygningen skal rives ned, selvom arealet kunne udvikles.
- Arealer med eksisterende p-plads/vejanlæg, hvis fremtidige anvendelse efter lokalplanen skal vedblive at være p-plads/vejanlæg.
- Ukurante arealer som hjørneafskæringer og strimler, der ikke i sig selv kan bebygges.
- Arealer med eksisterende bygninger, bevaringsværdige bygninger eller funktionsduelige bygninger, der af køber skal ombygges/genanvendes til erhverv eller lignende, jf. lokalplanen, selvom der på arealet var mulighed for at opføre yderligere bygninger.

## 2.2 Bebyggede grunde

Ved særskilt salg af bebyggede grunde forstås ethvert grundareal med bygninger, hvor der ikke samtidig med levering af grundareal sker levering af de på grunden opførte bygninger, idet bygningen f.eks. ejes af tredjemand.

I det omfang grunden udelukkende har været anvendt til momsfritaget udlejning, og ejeren ikke på noget tidspunkt har haft ret til fradrag i form af moms og udgifter vedrørende anskaffelse, drift mv., skal der imidlertid ikke betales moms i forbindelse med et efterfølgende salg af ejendommen, se nærmere herom i afsnit 4.

## 3. Salg af udlejningsejendomme

Boligforeningers salg af nye bygninger, der har været udlejet uden moms, kan også sælges momsfrit.

Momsfritagelsen omfatter også byggegrunde samt bygninger, der er væsentligt til- eller ombygget med henblik på momsfritaget udlejning.



Momsfritagelse fordrer, at ejendommen udelukkende har været anvendt til moms fritaget udlejning. Det betyder, at ejendommen skal være opført og anvendt udelukkende som led i udlejningsaktiviteten for at kunne omfattes af fritagelsen. Det er derfor en betingelse, at der i forbindelse med anskaffelse eller opførelsen/ombygningen ikke er taget fradrag for moms.

Bygninger, der oprindeligt er opført/ombygget med henblik på salg, men i stedet bliver udlejet moms frit for derefter at blive solgt, er ikke moms fritaget ved et efterfølgende salg inden 5 år fra færdiggørelsen.

Der stilles strenge krav til dokumentation for, at ejendommen udelukkende har været anvendt til moms fritaget udlejning. Dokumentation kan f.eks. ske ved fremlæggelse af dokumenter med oplysninger om, hvilken aktivitet den faste ejendom har indgået i eller er tiltænkt at indgå i, aftaler om finansiering, budgetoversigter, købsaftaler, lejeaftaler, aftaler om byggeret, aftaler om boligadministration, aftale med mægler, lokalplaner, årsregnskaber, pressemeddelelser og annoncering.

Vælger boligforeningen endelig selv at nedrive gamle bygninger inden salg, vil ejendommen ikke kunne sælges moms frit, selv om den udelukkende har været anvendt til moms fritaget udlejning. Baggrunden herfor er, at bygningen på salgstidspunktet vil have skiftet status til en momspligtig byggegrund.

#### **4. Virksomhedsoverdragelse**

Overdragelse af byggegrunde og nye eller væsentligt til- eller ombyggede ejendomme kan ske moms frit, hvis salget sker som led i en virksomhedsoverdragelse.

En moms frit virksomhedsoverdragelse kræver overdragelse af andet og mere end den blotte faste ejendom.

Det kan f.eks. være tilfældet, hvis den faste ejendom overdrages med tilhørende lejeaftaler mv., som køber indtræder i og viderefører.

Det er en betingelse for moms frihed, at køber viderefører udlejningsaktiviteten. Det er ikke en betingelse, at køber er moms registreret. En boligudlejningsejendom kan derfor efter omstændighederne anses som en moms frit virksomhedsoverdragelse.

Det er en vigtig betingelse, at Boligforeningen har haft til hensigt at opføre og drive udlejningsvirksomhed med den/de konkrete ejendom – og ikke blot at sæl-

ge fast ejendom. I den forbindelse er det en vigtig forudsætning, at aftale omkring overdragelse ikke er indgået, inden byggeriet er påbegyndt.

Ejendomsprojekter, det vil sige ejendomme under opførelse, kan også under visse betingelser betragtes som en momsfri virksomhedsoverdragelse.

Ud over grund og igangværende arbejder skal det nødvendige aftalegrundlag til at kunne færdiggøre projektet overføres til køber. Det er efter praksis en betingelse, at aftale om overdragelse ikke er indgået, inden byggeriet påbegyndes.

Det beror på en konkret vurdering af samtlige omstændigheder for det enkelte projekt, om betingelserne for en momsfri virksomhedsoverdragelse er opfyldt.

I praksis er overdragelsen af et projekt blevet afvist, fordi grunden endnu ikke var byggemodnet, ligesom der ikke forelå byggetilladelse, eller var indgået aftale med entreprenør om opførelse eller lignende af den kommende ejendom. Herudover var der ikke indgået aftale med ejendomsmægler om salg af fremtidige ejerlejligheder, ligesom der ikke var indgået kontrakter vedrørende udlejning af de fremtidige lejligheder eller indgået aftale om finansiering.

Købers hensigt om faktisk at videreføre den samme aktivitet, der danner grundlag for ejendomsprojektet, er i den forbindelse afgørende.

Boligforeningen skal inden otte dage efter overdragelsen informere Skattemyndigheden om den nye indehavers navn og adresse samt om salgsprisen for de overtagne ejendomme.

Foreligger der en momsfri virksomhedsoverdragelse, må der ikke opkræves moms ved salget. Opkræver Boligforeningen ved en fejl moms af salget, kan køber ikke få momsfradrag herfor.

## **5. Regulering af fradrag**

Boligforeninger, der opfører eller ombygger (renoverer) bygninger med henblik på momspligtigt salg eller momspligtig udlejning, kan fradrage moms af sine omkostninger efter momslovens almindelige regler. Det gælder også den byggemoms (pålægsmoms), som boligforeningen, der for egen regning opfører bygninger med henblik på salg, skal afregne.

Ved regulering ændres det fradrag, som er opnået ved opførelsen eller anskaffelsen af fast ejendom, når anvendelsen af den faste ejendom efterfølgende ændres, f.eks. i forbindelse med et salg. Der skal foretages regulering i tilfælde, hvor der

har været enten fuld eller delvis fradragsret i forbindelse med anskaffelsen, opførelsen eller til- og ombygningen af den faste ejendom.

Tilsvarende gælder der en pligt til at regulere udgifter til reparation og vedligeholdelse af fast ejendom til et samlet beløb af mere end 100.000 kr. (for goder anskaffet før 1. januar 2008: 75.000 kr.) årligt. Beløbet opgøres særskilt for hver enkelt faste ejendom.

Der er derfor ingen pligt til at regulere udgifter til reparations- og vedligeholdelsesarbejder på en enkelt fast ejendom, når den samlede værdi ikke overstiger 100.000 kr. (for goder anskaffet før 1. januar 2008: 75.000 kr.) årligt.

Det momsbeløb, som er omfattet af reguleringsforpligtelsen, omfatter både den beregnede ”pålægsmoms” og momsen af materialer, som er indkøbt til brug for underleverandører samt momsen af indkøbte entrepriser.

Reguleringsperioden er fastsat til 10 år. For udgifter til reparation og vedligeholdelse af fast ejendom er reguleringsperioden dog 5 år.

Reguleringsperioden regnes fra aktivets anskaffelsesår og inkluderer det regnskabsår, hvori anskaffelsen har fundet sted.

Reguleringsperioden for fast ejendom regnes imidlertid fra ibrugtagningstidspunktet, når ejendommen er opført til udlejning.

Er Boligforeningen frivilligt registreret for opførelse af fast ejendom med henblik på udlejning til erhvervsformål, anses ejendommen først for at være taget i brug, når udlejning finder sted, det vil sige, når der er indgået aftale om udlejning.

Ejendommen anses også for at være taget i brug, når en del af ejendommen er udlejet.

Boligforeningen kan undlade at regulere momsen i forbindelse med salg, hvis køber kan og vil overtage reguleringsforpligtelsen. Overdragelsen af reguleringsforpligtelsen er betinget af opfyldelsen af formelle krav, idet køber blandt andet skal underskrive en erklæring, hvori køber over for Skattestyrelsen erklærer at ville overtage reguleringsforpligtelsen.

## 6. Betingede handler/periodisering

Momspligten indtræder på leveringstidspunktet, det vil sige, når der foreligger en endelig og bindende aftale om salg mellem Boligforeningen og køber.

Ved en bindende aftale forstås en aftale, som begge parter har underskrevet eller på anden måde har tiltrådt, uanset om aftalen kaldes kontrakt, slutseddel, købstilbud eller lignende. Ved købstilbud forstås et accepteret købstilbud. Det har ingen betydning, om overdragelsen er tinglyst eller ej.

En aftale om salg af fast ejendom kan være enten suspensivt eller resolutivt betinget.

Resolutive betingelser er betingelser, som der i realiteten ikke er tvivl om vil blive opfyldt. Resolutive betingelser udskyder derfor ikke aftaletidspunktet.

Hvis der derimod hersker reel usikkerhed om, hvorvidt en betingelse vil blive opfyldt, anses den for at være suspensiv med den virkning, at beskatningstidspunktet bliver udskudt, indtil det vides, om betingelsen bliver opfyldt eller ej. En suspensiv betinget aftale får altså først retsvirkning efter sit indhold på det tidspunkt, hvor betingelsen er opfyldt.

Salgsaftaler mellem private parter, hvor ingen af parterne har indflydelse på de opstillede betingelsers opfyldelse, vil efter praksis blive anset som suspensivt betinget med den konsekvens, at det skattemæssige tidspunkt for overdragelse af aftalen udskydes.

Betingelse om offentligretlig godkendelse, herunder vedtagelse af ny lokalplan i en aftale mellem private parter, vil derfor efter den foreliggende praksis blive anset som en suspensiv betingelse, der udskyder leveringstidspunktet og dermed momsbeskatningstidspunktet, indtil betingelsen er opfyldt.

Århus den 6. juli 2021

Merete Andersen