



## Foreningen af Statsautoriserede Revisorer

Kronprinsessegade 8, 1306 København K. Telefon 33 93 91 91  
Telefax nr. 33 11 09 13 e-mail: [fsr@fsr.dk](mailto:fsr@fsr.dk) Internet: [www.fsr.dk](http://www.fsr.dk)

Skatteministeriet  
Nicolai Eigtveds Gade 28  
1402 København K

E-mail: [pafgift@skm.dk](mailto:pafgift@skm.dk)

27. marts 2009

mbl/jis (X:\Faglig\HORSVAR\2009\H040-09.doc)  
Journalnr. 2009-211-0009

### **Forslag til Lov om ændring af merværdiafgiftsloven<sup>1</sup> og lov om afgift af lønsum m.v. (Ophævelse af visse momsfratagelser og udvidet lønsumsafgift for den finansielle sektor m.v.) H040-09**

---

Skatteministeriet har 20. marts 2009 fremsendt ovennævnte udkast med anmodning om bemærkninger.

Foreningen af Statsautoriserede Revisorer (FSR) har gennemgået høringsudkastet til lovforslaget om ændring af momsloven og lønsumsafgiftsloven, som i hovedtræk medfører følgende:

1. Momspligt for levering af nye bygninger samt byggegrunde
2. Momspligt for ejendomsadministration
3. Momspligt for rejsebureauvirksomhed
4. Udvidet lønsumsafgiftspligt for den finansielle sektor og lønsumsafgiftspligt for udlejning og bortforpagtning af fast ejendom
5. Bortfald af kravet om samtykkeerklæring vedr. bestående lejemål.

FSR skal bemærke, at det på grund af den korte høringsfrist er sandsynligt, at der efterfølgende vil blive fundet forhold, som burde være kommenteret, men for nærværende har FSR alene nedenstående bemærkninger:

## 1. Momspligt for levering af nye bygninger samt byggegrunde

Efter forslaget skal der indføres momspligt på levering af nye bygninger samt byggegrunde fra 1. januar 2011.

Der er i lovforslaget en forholdsvis klar definition af, hvilke byggegrunde der omfattes af momspligten. For at undgå usikkerhed om omfanget af momspligten, bør det dog præciseres, hvilke kriterier der er gældende, for at et ubebygget areal efter planloven er udlagt til bebyggelse. Det bør herunder præciseres, om momspligten forudsætter en lokalplan, der muliggør bebyggelse på salgstidspunktet, eller om der også vil indtræde momspligt på grunde, hvor der endnu ikke foreligger en lokalplan, der tillader bebyggelse.

Definitionen af hvilke leverancer af nye bygninger, der bliver momspligtig, er derimod ikke helt klar. Udover afgiftspligt ved levering inden første indflytning, forstår FSR det således, at der vil være afgiftspligt ved levering inden for en 5 års periode. Lovforslaget lægger dog op til en mere konkret fastlæggelse af afgiftspligten via ministeriel bekendtgørelse.

FSR er generelt betænkeligt ved, at fastsættelsen af afgiftspligtens omfang flyttes fra lov til bekendtgørelse, idet der herved reelt lovgives uden om Folketinget. Det bidrager samtidig til en større grad af retlig usikkerhed hos de berørte virksomheder/personer.

Det er endvidere ikke klart i hvilket omfang offentlige virksomheders/institutioners leverancer af nye bygninger omfattes af afgiftspligten.

Med indførelse af afgiftspligten for levering af fast ejendom bør "salg" udgå af afgiftspligten efter momslovens § 6, hvilket ikke fremgår af høringsudkastet.

For så vidt angår momspligt ved levering af ejendomme, der har været genstand for til- og ombygninger, synes det ikke ganske klart,

- om der skal betales moms af den samlede salgspris på ejendommen eller momspligten alene omfatter værdien af til- og ombygningsarbejdet.
- hvad formålet er med at indføre en reduktionsfaktor på 1/10 pr år indtil ejendommen sælges og hvornår denne reduktionsfaktor indtræder.

FSR skal anmode Skatteministeriet om at fremkomme med beregningseksempler til denne del i det endelige lovforslag.

Der skal efter lovforslaget afregnes moms af salg af grunde fra den 1. januar 2011. Det gælder også grunde, som virksomhederne har i behold pr. den 19/3 2009. Da der ikke med lovforslaget er indført en overgangsordning med f.eks. momsfritagelse efter 1. januar 2011 for salg af grunde, der var i behold pr. den 19/3 2009 betyder det i realiteten, at værdien af virksomhedernes boligbyggegrunde er faldet med op til 20 % mellem den 19/3 2009 og den 20/3 2009 (dagen for offentliggørelsen af høringsforslaget). De 20 % svarer til den moms, der skal afregnes af grundene fra den 1. januar 2011. FSR foreslår derfor, at der indføres en overgangsordning således, at der kun skal afregnes moms af avancen ved salg ("merværdien") af grunde, der var i behold pr. den 19/3 2009. FSR kan alternativt foreslå, at momspligten kun gøres gældende for afståelse af byggegrunde efter den 1. januar 2011 som er erhvervet i perioden efter den 19. marts 2009. Herved sikres, at værdiskabelse, der vedrører perioden før lovens ikrafttræden ikke omfattes.

Det bør for såvel bebyggede grunde, byggegrunde som fast ejendom præciseres, om momspligtens indtræden i forhold til 1. januar 2011 baseres på tidspunktet for aftalens indgåelse eller overdragelsestidspunktet.

Med hensyn til bebyggede grunde bør disse være momsfrie, hvis de sælges samtidig med en ny bygning, hvor arbejdet er igangsat inden 1. januar 2011.

Alternativt kan der gives en valgfrihed for momspligt med ret til momsfradrag - eller momsfrihed uden ret til momsfradrag. En lignende overgangsordning kan fastsættes for salg af nye bygninger.

FSR har noteret, at der er fastsat en overgangsordning for godtgørelse af moms ved salg af byggegrunde på 5 år. Det må imidlertid forventes, at der med det nuværende marked vil være en stor beholdning af byggegrunde, der endnu ikke er solgt ved udløbet af 2015. FSR foreslår på den baggrund, at der i tilfælde af momspligt ved salg af disse grunde, tillades godtgørelse for de nævnte omkostninger ved udløbet af 2015, uanset de pågældende grunde ikke er solgt. Herved sikres momsens neutralitet. Det bør sikres, at virksomheder, som har erhvervet en byggegrund, som allerede er byggemodnet fra en anden virksomhed ikke stilles ringere end virksomheder, der selv har byggemodnet grunden.

FSR foreslår, at der fastsættes lignende overgangsordninger for bebyggede grunde. Alternativt, at det præciseres i bemærkningerne til momsloven, at momslovens § 43, stk. 3, nr. 3, finder anvendelse ved salg af bebyggede grunde og byggegrunde, hvor der ikke tidligere er opnået momsfradrag for afholdte omkostninger til byggemodning m.v. (kompenserende momsregulering). Dette vil i praksis betyde, at omkostninger, der er afholdt forud for lovens ikrafttræden i vid udstrækning kan kvalificeres som investeringsgoder i henhold til momslovens § 43, stk. 2, nr. 2, og dermed berettigede til fuld momsfradrag på tidspunktet for salg af grunden. En sådan ordning er efter FSR's opfattelse fuldt ud i overensstemmelse med det bagvedliggende momsdirektiv.

Med hensyn til nye bygninger fremgår det af udkastet til lovforslaget, hvornår en bygning anses for ny. Der er i bemærkningerne ikke taget stilling til, om en ejendom, der indeholder flere ejerlejligheder, skal betragtes som ny, hvis ejendommen sælges til én person/virksomhed og der på salgstidspunktet er udlejet en af ejerlejlighederne. Der er ej heller taget stilling til, hvad der skal forstås ved bygningens færdiggørelse. Det er dog overvejende sandsynligt, at dette vil være datoen for færdigmelding til kommunen. FSR skal opfordre til, at dette præciseres i bemærkningerne til lovforslaget.

## **2. Momspligt for ejendomsadministration**

Efter forslaget indføres der momspligt på ejendomsadministration, både for så vidt angår eksternt og internt leveret administration samt på interne viceværttydelser på egne ejendomme. For så vidt angår viceværttydelserne synes dette ikke at være en del af aftalen mellem regeringen og Dansk Folkeparti (Forårspakke 2.0)

FSR er generelt forbeholden overfor indførelse af pålægsmoms for ejendomsadministration, idet princippet bryder med det i momssystemet indbyggede, at der er momspligt for tredjemandsydelser, mens egne interne leverancer falder uden for momslovens anvendelsesområde.

Hertil kommer, at selv med en artikel 27-godkendelse vil Danmark næppe opnå EF-domstolens accept af bestemmelsen medmindre, der foreligger særlige gode grunde for at der lige netop på ejendomsadministrationsområdet foreligger særlige risici for konkurrencefordrejning.

Dette skal bl.a. også ses i lyset, at den nugældende danske momsfrigørelse for ejendomsadministration er indskrænkende og kun gældende for administrationsaftaler, der er indgået direkte mellem ejer/udlejer og administrator, og dermed ikke omfatter identiske leverancer, der foretages af f.eks. en underleverandør.

Med andre ord. Når de danske momsfrigørelsesregler i dag accepterer et konkurrencefordrejningselement, synes det således vanskeligt at indføre en regel, der modvirker et sådant element ved momspligt for selv samme ydelser,

Lovændringen vil kræve en lang række systemændringer, ændring af administrationsaftaler mv. som udelukkende skyldes indførelse af momspligten. FSR skal derfor foreslå, at der indsættes en overgangsbestemmelse i lovteksten, hvorefter ejendomsadministratorer, der omfattes af momspligten, kan opnå fuldt momsfradrag for omkostninger, der direkte er afledt af indførelse af momspligten. Herunder indkøb af it-ydelser, rådgivning m.v.

Baggrunden for dette forslag er, at udgifterne skal afholdes inden loven træder i kraft, og at administratorene i perioden, hvor omkostningerne afholdes, ikke har momspligtige eller kun har delvist momspligtige aktiviteter, hvorfor det kan være tvivlsomt om administratorene kan opnå fuldt momsfradrag for omkostningen efter de gældende regler og praksis.

Der bør desuden indsættes en klar afgrænsning af, hvordan løbende aftaler om ejendomsadministration, hvor der er fastsat et årligt vederlag eller lignende skal håndteres, når disse løber over såvel 2010 som 2011.

FSR skal videre foreslå, at det præciseres, om momspligten for vicevært-ydelser alene omfatter udlejningsejendomme.

### **3. Momspligt for rejsebureauvirksomhed**

Ophævelsen af fritagelsen for rejsebureau-ydelser og indførelsen af det særlige fortjenstmargensystem for rejseydelser solgt i eget navn betyder en fundamental ændring af vilkårene i rejsebranchen. Erfaringerne fra andre lande, som har anvendt momsreglerne i denne branche i en årrække viser, at der er mange forskellige muligheder for at implementere reglerne.

Også de danske erfaringer fra de senere år, hvor der har verseret - og fortsat verserer - en række sager om bl.a. erhvervsrejsebureauers formidling og incomingbureauers aktiviteter viser, at der er tale om en branche med komplicerede momsforhold.

Det er efter FSR's opfattelse helt nødvendigt, at den meget summariske tekst i lovudkast og bemærkninger uddybes gennem vejledninger, der bør udarbejdes i tæt samarbejde med rejsebranchen. Dette arbejde bør igangsættes hurtigst muligt, også fordi reglerne efter FSR's opfattelse byder på store administrative udfordringer for de berørte virksomheder.

Som lovforslaget er formuleret, skal der beregnes en margin på hver enkelt solgt rejse. Kombineret med kravet om, at der i visse situationer skal ske en fakturering med moms, giver det en række problemer, da fakturering/betaling ofte sker, før de endelige omkostninger og dermed margin er kendt. Også administrativt er det overordentlig byrdefuldt at skulle gennemføre en beregning for hver rejse.

Her kunne man f.eks. med fordel se på det svenske system, som bl.a. indeholder et tilbud om at beregne momsen med en fast procent af salgsprisen for EU-rejser baseret på en gennemsnitsmargin.

#### **4. Udvidet lønsumsafgiftspligt for den finansielle sektor**

Efter forslaget skal den finansielle sektor fra 1. januar 2013 betale en forhøjet lønsumsafgift med en afgiftssats

- for selskabsskattepligtige virksomheder på 9,13 % tillagt 1,25 % af det skattemæssige overskud
- for øvrige virksomheder inden for den finansielle sektor 10,5 %.

Det må antages at de påtænkte regler vil betyde, at den generelle konkurrenceevne for den danske finanssektor svækkes, ligesom udenlandske finansielle koncerner i endnu højere grad må antages at placere deres aktiviteter, herunder eksempelvis nordisk hovedsæde, uden for Danmark.

Der bør endvidere være mulighed for at modregne underskud i 1,25%'s afgiften i såvel lønsummen som til fremførsel i fremtidige overskud, som det også kendes fra "investeringsfondsmetoden" (lovens § 4, stk. 1), idet afgiften ellers i større grad vil ramme

vilkårligt. Efter FSR's opfattelse bør det også være muligt i en sambeskatning at modregne et skattemæssigt underskud i et selskab i positiv skattepligtig indkomst i et andet sambeskattet selskab. Dette vil efter FSR's opfattelse fjerne eventuelle incitamentter til at flytte aktiviteter og indkomst selskaberne imellem. I fællesregistrerede finansielle koncerner, hvor afgiftsgrundlaget skal opgøres under et, vil skattemæssige underskud i et selskab i sagens natur blive modregnet i overskud i andre af fællesregistreringen omfattede selskaber.

FSR skal endvidere opfordre til, at det bliver præciseret, at CFC-indkomst skal holdes uden for afgiftsgrundlaget.

De forslåede ændringer kan under en lavkonjunktur medføre en skævvridning inden for branchen, idet virksomheder, der ikke er skattepligtige efter selskabsskatteloven, fortsat vil opleve en øget afgiftsbelastning.

På ovennævnte baggrund bør det nøje vurderes om den påtænkte øgede afgiftsbelastning ønskes gennemført.

**Lønsumsafgiftspligt for udlejning og bortforpagtning af fast ejendom** indføres ved, at fritagelsen i § 1, stk. 2, nr. 6 i lønsumsafgiftsloven udgår. Dette må bero på en fejl, idet det ikke ses at være en del af aftalen i "Forårspakken" ligesom begrundelsen i lovbemærkningerne forekommer at være møntet på en anden bestemmelse.

##### **5. Bortfald af kravet om samtykkeerklæring vedr. bestående lejemål.**

FSR hilser det velkommen, at der lægges op til at afskaffe kravet om samtykkeerklæring vedr. allerede indgåede lejemål. For mindst 90 pct. af disse lejemål (virksomheder med fuld fradragsret og/eller offentlige institutioner med fuld refusionsret) har kravet været en helt unødvendig administrativ byrde.

For så vidt angår de øvrige lejemål, altså de lejemål, hvor moms på lejen vil medføre en reel merudgift for lejeren, er rækkevidden af forslaget imidlertid mere usikker.

Bemærkningerne til forslaget kan umiddelbart læses sådan, at udlejer kan "påtvinge" lejer en nettoudgift til moms ved at inddrage et eksisterende lejemål under den frivillige

momsregistrering. FSR foreslår at det nøje vurderes, om en sådan fremgangsmåde vil være i overensstemmelse med lejelovgivningen.

Det anføres endvidere, at det nuværende krav om samtykkeerklæring skyldes et tidligere hensyn til boliglejere. Dette er efter FSR's mening ikke korrekt. Der har altid været en bestemmelse, der helt generelt og uden undtagelser har været til hinder for at inddrage et boliglejemål under en frivillig momsregistrering.

Derimod mener FSR, at kravet om samtykkeerklæring skyldes, at der i 1977, da ordningen med frivillig registrering blev indført, var tvivl om, hvorvidt en udlejers pålæg af moms på lejen (mod lejerens vilje) ville være i overensstemmelse med Grundlovens § 43, hvorefter ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov.

FSR finder, at bemærkningerne til lovforslaget bør udbygges/ændres i forhold til pålæggelse af moms på eksisterende lejemål, navnlig vedr. de tilfælde, hvor momsen vil udgøre en reel merudgift for lejer, (som derfor må formodes ikke at være villig til at underskrive en samtykkeerklæring under de nugældende regler.)

Efter FSR's vurdering kan problemet i givet fald løses ved, at det i bemærkningerne anføres, at en tilladelse til frivillig registrering af en udlejer kan tilbagekaldes, hvis lejer modsætter sig, at der kommer moms på lejen under henvisning til, at dette vil indebære en reel merudgift for lejer.



**Afsluttende bemærkning:**

Det skal afslutningsvis bemærkes, at FSR ikke kan kommentere forslagets oplysninger om de økonomiske konsekvenser, herunder det årlige merprovenu, idet grundlaget for beregningerne ikke fremgår af udkastet.

---oo0oo---

Såfremt der er spørgsmål i forbindelse med ovenstående, står foreningen naturligvis gerne til rådighed med en uddybning heraf.

Med venlig hilsen

John Byholm  
formand for skatteudvalget

Mette Bøgh Larsen  
skattekonsulent