

Moms

- ændringer i momslovgivningen



Moms – ændringer i momslovgivningen

Kontakt os venligst, hvis indholdet af denne publikation giver anledning til spørgsmål.

INDHOLDSFORTEGNELSE

Momspakken - ændring af reglerne for levering af ydelser 4

Momsmæssig behandling af ydelser leveret over landegrænser..... 4

Ydelser vedrørende fast ejendom..... 4

Kulturelle aktiviteter, sport, kunst, videnskab, undervisning og lignende 4

Restaurationsvirksomhed 5

Transport af varer til ikke-afgiftspligtige personer..... 5

Lastning, losning, omladning og lignende 5

Korttidsudlejning af transportmidler 5

Passagerbefordring..... 5

Indberetningskrav i forbindelse med momsangivelsen og listesystemet 5

Listesystemet..... 5

Momsangivelsen..... 6

Rubrikken A-varer 6

Rubrikken A-ydelser..... 6

Rubrikken B-varer 6

Rubrikken B-ydelser..... 6

Ændringer som følge af skattereformen 7

Delvis ophævelse af momsfritagelse for levering af fast ejendom 7

Overgangsregel 8

Konsekvenser af nye momsregler for fast ejendom..... 8

Salg af renoveret, fast ejendom (regneeksempel på 25 %-reglen) 9

Uafklarede problemstillinger..... 9

Ophævelse af momsfritagelse for administration af fast ejendom 10

Ophævelse af momsfritagelse for rejsebureauvirksomhed og turistkontorers oplysningsvirksomhed 10

Forenkling af frivillig momsregistrering for udlejning af fast ejendom 11

Momspakken - ændring af reglerne for levering af ydelser

I december 2009 vedtog regeringen lovforslag vedrørende implementering af EU's momspakke i dansk momslovgivning.

Som planlagt trådte de nye regler i kraft pr. 1. januar 2010. Ændringerne vedrører blandt andet følgende:

- Momsmæssig behandling af ydelser leveret over landegrænser
- Indberetningskrav i forbindelse med momsangivelsen og listesystemet

Momsmæssig behandling af ydelser leveret over landegrænser

Fra den 1. januar 2010 er momsreglerne vedrørende levering af ydelser på tværs af landegrænser ændret radikalt, idet en ny hovedregel nu er indført.

Den nye hovedregel har i al sin enkelhed medført, at momsen som udgangspunkt ikke længere skal opkræves af sælger, men afregnes af køber selv. Dette benævnes også som omvendt betalingspligt.

Allerede før 1. januar 2010 blev den omvendte betalingspligt anvendt på en række ydelser, men fra denne dato er den udvidet således, at den omvendte betalingspligt er den nye hovedregel, når der er tale om momspligtigt salg mellem virksomheder.

Konsekvensen for de danske virksomheder er:

- at der ikke skal betales udenlandsk moms i forbindelse med virksomhedernes køb af ydelser, men at de selv skal beregne momsen med 25 % og eventuelt fradrage denne som købsmoms.

- at de kan sælge tjenesteydelser til virksomheder i andre EU-lande uden at opkræve dansk moms.

Momsen skal således betales der, hvor køberen har etableret sin økonomiske virksomhed eller sit faste forretningssted.

Er køberen ikke en afgiftspligtig person (det vil sige eksempelvis en privatperson), skal der fortsat opkræves moms i det land, hvor leverandøren er etableret.

Følgende ydelser er dog ikke omfattet af hovedreglen:

Ydelser vedrørende fast ejendom

Arkitekter, håndværkere og ejendomsmæglere med videre, der leverer ydelser vedrørende fast ejendom, skal lægge moms på ydelserne i det land, hvor ejendommen er beliggende.

Det samme gør sig gældende ved for eksempel hotelovernatninger.

Imidlertid er det i Danmark vedtaget, at en momsregistreret virksomheds køb af eksempelvis håndværkerydelser fra en virksomhed beliggende i et andet EU-land er omfattet af omvendt betalingspligt, således at den udenlandske leverandør ikke skal momsregistreres i Danmark og opkræve dansk moms.

Kulturelle aktiviteter, sport, kunst, videnskab, undervisning og lignende

Aktiviteter inden for kultur, kunst, sport, videnskab, undervisning og lignende, herunder messer og udstillinger, skal pålægges moms i Danmark, hvis aktiviteten finder sted i Danmark.

Fra 1. januar 2011 skal levering af ydelser vedrørende messer og udstillinger til afgiftspligtige personer (virksomheder/erhvervsdrivende) pålægges moms i købers hjemland, medmindre ydelsen vedrører direkte adgang til arrangementer og ydelser i tilknytning hertil.

Restaurationsvirksomhed

Restaurationsvirksomhed skal pålægges moms i det land, hvor ydelsen udføres. Det vil sige, at der skal betales moms i det land, hvor maden reelt indtages.

Restaurant- og cateringydelse om bord på skibe, fly og tog skal dog som udgangspunkt pålægges moms i afganglandet.

Transport af varer til ikke-afgiftspligtige personer

Transport af varer inden for EU skal pålægges moms i Danmark, når transporten påbegyndes her.

Transport af varer fra 3. land eller indenlandsk transport skal pålægges moms i Danmark, når transporten udføres her. Der tages her hensyn til den tilbagelagte strækning i Danmark.

Lastning, losning, omladning og lignende

Lastning, losning, omladning med videre skal pålægges moms her i landet, når ydelsen leveres til ikke-afgiftspligtige personer (for eksempel privatpersoner), og når ydelsen rent faktisk udføres her i landet.

Det samme gør sig gældende vedrørende vurdering af løsøregerstande og arbejde på løsøregerstande.

Modsat er salg af nævnte ydelser til afgiftspligtige personer (virksomheder/erhvervsdrivende) omfat-

tet af hovedreglen, og skal dermed leveres uden moms. Køber skal herefter selv beregne og eventuelt fradrage momsen.

Korttidsudlejning af transportmidler

Korttidsudlejning af transportmidler pålægges moms i det land, hvor transportmidlet stilles til rådighed for lejer. Med korttidsudlejning af transportmidler menes der udlejning på maksimalt 30 dage.

Fra 1. januar 2010 skal langtidsudlejning af transportmidler pålægges moms i kundens land. Det betyder, at den fordelagtige leasingmodel med leasing af personbiler og busser i Tyskland ophører, idet der skal beregnes dansk moms af ydelsen efter reglerne for omvendt betalingspligt.

Passagerbefordring

I det store hele er dette område ikke relevant for Danmark/danske virksomheder, idet passagerbefordring er momsfri.

I de lande, hvor passagerbefordring er momspligtig, skal befordringen pålægges moms i det land, hvor befordringen sker. Der tages her hensyn til den tilbagelagte strækning. I Danmark har dette reelt kun betydning for turistbuskørsel.

Indberetningskrav i forbindelse med momsangivelsen og listesystemet

Listesystemet

Som noget nyt skal indberetninger til listesystemet, ud over varer, nu også omfatte ydelser, som faktureres efter reglerne om omvendt betalingspligt til kunder i andre EU-lande. Indberetningspligten herfor træder i kraft pr. 1. januar 2010.

Det vil sige, at en dansk leverandør af ydelser omfattet af hovedreglen, eksempelvis levering af en rådgivningsydelse, til SKAT skal indberette købers hjemland, momsnummer, samt værdien af de solgte ydelser uden moms.

Angivelsesperioden, der i dag er kvartalet for varesalg, bliver afkortet til månedsvis angivelse af både varer og ydelser.

Afkortningen af angivelsesperioden bliver først gennemført i løbet af 2011.

På visse betingelser vil en række virksomheder dog kunne opretholde kvartalet som angivelsesperiode. Disse betingelser er endnu ikke offentliggjort.

Momsangivelsen

Som følge af de ændrede regler udarbejdes der en ny momsangivelse. Fremover vil der således være to A og B-rubrikker:

Rubrikken A-varer

I rubrikken A-varer anføres:

- Værdien uden moms af varekøb i andre EU-lande
- Værdien uden moms af udenlandske virksomheders fjernsalg til Danmark

- Værdien uden moms af udenlandske virksomheders installation og montering af varer i Danmark.

Rubrikken A-ydelser

I rubrikken A-ydelser anføres værdien uden moms af køb af ydelser i andre EU-lande, for hvilke virksomheden er forpligtiget til at afregne moms efter reglerne for omvendt betalingspligt.

Rubrikken B-varer

I rubrikken B-varer anføres:

- Værdien uden moms af varesalg til andre EU-lande
- Værdien uden moms af fjernsalg af varer til andre EU-lande
- Værdien uden moms af installation og montering af varer i andre EU-lande.

Rubrikken B-ydelser

I rubrikken B-ydelser anføres værdien uden moms af ydelser, der leveres til andre EU-lande, hvor modtageren er betalingspligtig for momsen af ydelserne.

Ændringer som følge af skattereformen

Med vedtagelsen af skattereformen har regeringen foretaget væsentlige ændringer i den danske momslovgivning. De økonomiske konsekvenser for de berørte virksomheder er store, og virksomheder bør derfor være meget opmærksomme herpå.

Ændringerne i momslovgivningen vedrører ophævelse af nogle af fritagelsesbestemmelserne i momsloven. Disse områder bliver nu momspligtige - eller i hvert fald delvis momspligtige. Nedenfor beskrives de forskellige, berørte fritagelsesbestemmelser.

Følgende ændringer er foretaget:

- Delvis ophævelse af momsfrigatelse for levering af fast ejendom
- Ophævelse af momsfrigatelse for administration af fast ejendom
- Ophævelse af momsfrigatelse for rejsebureauvirksomhed og turistkontorers oplysningsvirksomhed
- Forenkling af frivillig momsregistrering for udlejning af fast ejendom

Delvis ophævelse af momsfrigatelse for levering af fast ejendom

Det er vedtaget, at der pr. 1. januar 2011 sker en delvis ophævelse af momsfrigatelsen for levering af fast ejendom. Omfattet af momspligten bliver herefter:

- Erhvervsmæssig levering af nye bygninger med tilhørende jord

- Erhvervsmæssig levering af byggegrunde (samt bebyggede grunde)

Anden levering af fast ejendom vil fortsat være omfattet af momsfrigatelsen, for eksempel levering af en bygning efter første indflytning.

Det springende punkt ved vurderingen af, om salg af fast ejendom er omfattet af momspligten eller ej, er således, om bygningen kan anses som værende ny, samt om der er tale om levering af en byggegrund.

Følgende anses som værende nye bygninger:

- En bygning er ny inden første indflytning, dvs. før bygningen tages i brug.

For at undgå omgåelse af momsreglerne anses en bygning for at være ny på dagen for første levering af bygningen, når leveringen sker mindre end 5 år efter dagen for bygningens færdiggørelse.

- En bygning, hvorpå der i væsentligt omfang er udført til- og ombygningsarbejde, anses også som en ny bygning, når bygningen sælges/leveres mindre end 5 år efter dagen for til- og ombygningens færdiggørelse.

Betegnelsen til- eller ombygningsarbejde i væsentligt omfang er gældende, når værdien af arbejdet overstiger 50 % af salgssummen ved første levering af en bygning eller 25 % af salgssummen ved første levering af en bygning med tilhørende jord.

Følgende anses som værende en byggegrund:

- Et ubebygget areal, som efter planloven eller forskrifter udstedt i medfør heraf, er udlagt til formål som muliggør opførelse af bygninger.

Omfattet heraf er endvidere overdragelse af tinglige rettigheder, samt overdragelse af andele og aktier, når besiddelsen heraf retligt eller faktisk sikrer rettigheder som ejer eller bruger af en ny bygning med eventuel tilhørende jord eller byggegrunde.

Det vil sige, at salg af et anpartsselskab, hvis eneste aktiv er at eje en nyopført bygning, ikke er momsfrit som salg af anparter, men derimod et momspligtigt salg af fast ejendom.

- For bygninger, der er taget i brug, reduceres anskaffelsessummen samt værdien af til- og ombygningsarbejdet opgjort på anskaffelses- eller ibrugtagningstidspunktet med 1/10 for hvert påbegyndt regnskabsår indtil det år, hvor ejendommen sælges.

Overgangsregel

Som følge af ovenstående er der indført en overgangsregel for levering af ubebyggede grunde samt særskilt levering af bebyggede grunde.

Overgangsreglen muliggør godtgørelse af betalt moms i den situation, hvor leverandøren af grunden har haft udgifter til for eksempel byggemodning, advokat, revisor med mere inden lovens ikrafttrædelse, og hvor grunden først sælges efterfølgende (med moms).

Godtgørelsen kan indrømmes i indtil 5 år efter lovens ikrafttrædelse. Er grunden ikke solgt pr. 31. december 2015, kan momsen af udgifterne godtgøres på dette tidspunkt.

Der er ingen overgangsordning vedrørende nye ejendomme, idet loven kun har virkning for ejendomme, hvor byggeriet eller til-/ombyggeriet påbegyndes efter lovens ikrafttrædelse.

Påbegyndelsestidspunktet for nyt byggeri anses for at være det tidspunkt, hvor støbning af fundament påbegyndes. Dog er det endnu ikke klarlagt, hvordan SKAT momsmæssigt vil forholde sig til de situationer, hvor virksomheder støber fundamentet inden 1. januar 2011 og herefter standser byggeriet for på et senere tidspunkt at bygge det færdigt.

Konsekvenser af nye momsregler for fast ejendom			
Salg af grund	Nye regler		
	Nuværende regler	- uændret salgspris	- uændret avance
Byggegrund – købspris	231.250 kr.	231.250 kr.	231.250 kr.
Byggemodning	175.000 kr.	175.000 kr.	175.000 kr.
Moms heraf	43.750 kr.	43.750 kr.	43.750 kr.
Momsfradrag	0 kr.	- 43.750 kr.	- 43.750 kr.
Netto anskaffelsessum	450.000 kr.	406.250 kr.	406.250 kr.
Salgspris	500.000 kr.	500.000 kr.	570.312 kr.
Moms heraf	0 kr.	100.000 kr.	114.062 kr.
Netto salgspris	500.000 kr.	400.000 kr.	456.250 kr.
Avance	50.000 kr.	- 6.250 kr.	50.000 kr.

Som det fremgår af taleeksemplet på foregående side, medfører de nye momsregler en stor belastning for de berørte virksomheders økonomi.

Hvis virksomheden opretholder samme salgspris ved de nye regler, vil resultatet af salget ændre sig fra en fortjeneste på 50.000 kr. til et tab på 6.250 kr.

Ønsker virksomheden derimod at opretholde den samme avance på salget af grunden, skal salgsprisen for grunden stige med 70.312 kr. Spørgsmålet er, om det er realistisk at hæve salgsprisen for grunden i det nuværende ejendomsmarked.

Salg af renoveret, fast ejendom (regneeksempel på 25 %-reglen)

I dette eksempel illustreres konsekvenser ved ændringerne i salgsprisen for en renoveret, fast ejendom. Som nævnt ovenfor afhænger momspligten af forbedringsudgifternes omfang i forhold til salgsprisen.

Fakta:

Køb af parcelhus, inklusive grund	1.000.000 kr.
Forbedringer, inklusive moms	500.000 kr.
Salgspris (1) for ejendommen	2.050.000 kr.
Salgspris (2) for ejendommen	1.995.000 kr.

	Salgspris (1)	Salgspris (2)
Salgspris	2.050.000 kr.	1.995.000 kr.
Moms heraf	0 kr.	399.000 kr.
Købspris	1.000.000 kr.	1.000.000 kr.
Forbedringer, inklusive moms	500.000 kr.	500.000 kr.
Momsfradrag	0 kr.	100.000 kr.
Fortjeneste	550.000 kr.	196.000 kr.

Eksemplet viser, at de nye momsregler kan medføre betydelige, økonomiske konsekvenser for virksomheder, som beskæftiger sig med køb af fast ejendom med henblik på renovering og efterfølgende salg.

I den situation, hvor den forventede salgspris på 2.050.000 kr. holder stik, har virksomheden en fortjeneste på 550.000 kr. og skal ikke tænke på momsregistrering med mere.

Med det nuværende ejendomsmarkedet er det imidlertid ikke usædvanligt, at der skal gives afslag i forhold til den udbudte salgspris.

I dette tilfælde gives der et mindre afslag på salgsprisen på 55.000 kr., som medfører, at den samlede fortjeneste falder til 196.000 kr., idet virksomheden nu er omfattet af de nye momsregler.

Momsreglerne medfører således et fald i fortjenesten på 354.000 kr., selv om der kun gives et prisafslag på 55.000 kr.

Virksomheder, som er beskæftiget inden for ejendomsbranchen, skal derfor være meget forsigtige med deres dispositioner, idet den forventede fortjeneste hurtigt kan gå tabt på grund af de nye momsregler.

Uafklarede problemstillinger

Virksomheder, som beskæftiger sig med opførelse af større projekter, skal være opmærksomme på følgende situationer:

- En virksomhed ejer et grundstykke med 3 byggeretter og påbegynder inden ikrafttrædelsen af de nye regler støbning af fundament til den første bygning. Da byggeriet af denne bygning er godt i gang, påbegyndes støbning af fundament til

bygning nr. 2, men denne gang sker støbningen efter, at de nye momsregler er trådt i kraft.

I denne situation kan der således opstå tvivl om, hvorvidt det er de nye eller de gamle momsregler, der skal anvendes ved opførelsen af byggeri nr. 2.

- En virksomhed ejer et grundstykke, hvorpå der skal opføres en bygning med henblik på salg. Støbning af fundamentet påbegyndes inden de nye reglers ikrafttrædelse. Virksomheden standser herefter byggeriet af forretningsmæssige årsager, og i 2011 færdiggøres projektet.

I denne situation bør der ikke være tvivl om, at virksomheden skal anvende de gamle regler i forbindelse med opførelsen og salget af projektet, men idet virksomheden standser byggeriet i en periode og først færdiggør projektet efter, at de nye regler er trådt i kraft, kunne SKAT godt antage, at der er tale om spekulation/misbrug af momslovens bestemmelser. Dette kan i værste fald medføre, at hele projektet skal behandles efter de nye momsregler.

Inden opstart af nye projekter, som forventes at strække sig ind i 2011, bør virksomhederne derfor søge momsrådgivning, idet der økonomisk kan hentes store besparelser, hvis projektet planlægges korrekt.

Det forventes imidlertid, at nævnte problemstillinger er afklaret inden de nye momsreglers ikrafttrædelse.

Ophævelse af momsfrigatelse for administration af fast ejendom

Det er vedtaget, at levering af ejendomsadministration pr. 1. januar 2011 bliver omfattet af momspligt.

Det betyder, at alle ydelser vedrørende administration af ejendomme bliver omfattet af momspligt, uanset om administrationsydelserne leveres til andelsforeninger, boligforeninger, private udlejere af lejligheder eller erhvervslejemål.

Ændringen medfører endvidere, at der ikke længere skal betales lønsumsafgift vedrørende ejendomsadministration.

Det må forventes, at ophævelsen af momsfrigatelse medfører øgede omkostninger for modtagerne af de omhandlede ydelser, idet hovedparten af modtagerne ikke har fradragsret for momsen af udgifterne.

I forbindelse med større boligforeninger og lignede bør man overveje sine muligheder, idet der kan være en del moms at spare.

Ophævelse af momsfrigatelse for rejsebureauvirksomhed og turistkontors oplysningsvirksomhed

Det er vedtaget at ophæve momsfrigatelsen for rejsebureauvirksomhed pr. 1. januar 2011, således at der indføres momspligt i de situationer, hvor rejsebureauet

- enten handler i eget navn over for den rejsende og til rejsens gennemførelse anvender leveringer af varer og ydelser, der foretages af andre afgiftspligtige personer,
- eller handler i den rejsendes navn og for dennes regning i forbindelse med rejser inden for EU.

Der vil således skulle beregnes moms af rejsebureauets fortjenstmargen, det vil sige forskellen mellem det samlede beløb uden moms, der skal betales af den rejsende, og bureauets faktiske

omkostninger til andre virksomheder, når disse leverancer kommer den rejsende direkte til gode.

I de situationer, hvor pakkerejsen anvendes til brug for momspligtige formål, vil køber have fradragsret for momsbeløbet i overensstemmelse med momslovens almindelige regler for fradrag. Det vil sige fradragsret, såfremt købet kan henføres til virksomhedens momspligtige levering af varer og ydelser.

Lovændringen medfører endvidere, at momsfratagelse for turistkontorers oplysnings- og informationsvirksomhed ophæves pr. 1. januar 2011, hvilket vil sige, at disse ydelser fremover bliver omfattet af momslovens hovedregel om levering af momspligtige varer og ydelser.

Herudover medfører ændringerne, at der ikke længere skal betales lønsumsafgift vedrørende rejsebureauvirksomhed og turistkontorers oplysnings- og informationsvirksomhed.

Forenkling af frivillig momsregistrering for udlejning af fast ejendom

Det er vedtaget, at kravet om indhentning af samtykkeerklæringer i forbindelse med allerede indgåede lejemål ophæves pr. 1. juli 2009.

Det betyder, at udlejer uden samtykke for lejer kan vælge at pålægge huslejen moms, hvilket alt andet lige vil medføre, at huslejen bliver højere for virksomheder med delvis eller ingen fradragsret.

Det er dog lovgivers opfattelse, at den omkostningsbestemte husleje ikke vil blive 25 % højere for den momsfritagne lejer, idet udlejer har fradragsret for momsen af en del af de udgifter, som medregnes ved opgørelsen af huslejen.

Busch-Sørensen, Statsautoriseret revisionspartnerselskab, Århus / Skanderborg

Christensen Kjærulff, Statsautoriseret Revisionsaktieselskab, København

Grønlands Revisionskontor A/S, Statsautoriserede revisorer, Nuuk

Gyrn Lops Brandt, Statsautoriserede revisorer A/S, Køge / København

SP/F Grannskoðaravirkioð INPACT, statsautoriserede revisorer, Tórshavn

Krøyer Pedersen, Statsautoriserede revisorer I/S, Holstebro / Struer

Kvist & Jensen, Statsautoriserede revisorer A/S, Grenaa / Hadsten / Hammel / Mariagerfjord / Randers

Martinsen, Statsautoriseret Revisionspartnerselskab, Esbjerg / Grindsted / Kolding / København / Tørring / Varde / Vejen / Vejle

Nielsen & Christensen, Statsautoriseret Revisionspartnerselskab, Aalborg / København / Aars

Partner Revision, Statsautoriseret revisionsaktieselskab, Brande / Herning / Ikast / Jelling / Ringkøbing / Silkeborg / Skjern / Tarm

PKF Kresten Foged, Statsautoriseret Revisionsaktieselskab, København

PKF Munkebo Jensen Vindelev, Statsautoriseret Revisionsaktieselskab, Glostrup

Qurios, Statsautoriseret Revisionspartnerselskab, Horsens

Revision Syd, Statsautoriserede revisorer I/S, Nykøbing F

Revisionskontoret Lemvig-Thyborøn, Statsautoriseret revisionsaktieselskab, Lemvig / Thyborøn

rgd revision, statsautoriseret revisionspartnerselskab, Århus / Åbyhøj / Hobro

RIR Revision, Statsautoriserede revisorer I/S, Roskilde / Holbæk

Signum Revision A/S, Statsautoriserede Revisorer, Frederiksberg

Sønderjyllands Revision, Statsautoriseret revisionsaktieselskab, Aabenraa / Padborg / Sønderborg

Ullits & Winther, Statsautoriseret Revisionspartnerselskab, Viborg



www.revisorgruppen.dk

RevisorGruppen Danmark er en videnbaseret sammenslutning af uafhængige, statsautoriserede revisionsfirmaer.

Redaktion: Jens Skovby (ansv.)

Redaktionen er afsluttet den 25. januar 2010.

Vi tager forbehold for fejl og mangler i vort referat af lovgivning med mere, og vi påtager os intet rådgivningsansvar uden forudgående konsultation vedrørende de omhandlede emner.

Eftertryk af uddrag af materialet med kildeangivelse tilladt.