

Praksisændring Momsfradrag ved ændret anvendelse af fast ejendom

April 2025



Revision. Skat. Rådgivning.



Velkommen



**Lasse
Glyngø Jensen**

Partner

+45 2446 4570

lasse.glyngo.jensen@pwc.com



**Mathias Weje
Knappmann**

Director

+45 6017 1530

mathias.weje.knappmann@pwc.com



**Matilde Maria
Rørholm Lorenzen**

Manager

+45 2056 8655

matilde.lorenzen@pwc.com

Agenda

Overordnet overblik over praksisændring

Overblik over reguleringsmekanismer

Ibrugtagningstidspunktet

Konkrete cases

- Fra momspligtig til moms fritaget anvendelse *efter* ibrugtagning
- Fra momspligtig til moms fritaget anvendelse *inden* ibrugtagning
- Flere skift i intention *før* ibrugtagning til moms fritaget anvendelse
- Salg efter ibrugtagning til moms fritaget anvendelse/udtagning
- Fra moms fritaget udlejning til momspligtigt salg *før* ibrugtagning
- Skift i momsmæssig andel/fordeling *før* ibrugtagning
- Skift i momsmæssig andel/fordeling *efter* ibrugtagning

PwC's bemærkninger til praksisændringen



Kort om Skattestyrelsens praksisændring

- Skattestyrelsen har ændret deres praksis om regulering af momsfradrag ved ændret anvendelse af fast ejendom.
- Ændringen indebærer, at:
 - praksis om berigtigelse ophæves;
 - anvendelsesområdet for særligt udtagningsmoms udvides.
- Praksisændring gælder fra og med 28. januar 2025.
 - Ingen overgangsregler eller tilpasningsperiode.
 - Ibrugtagningstidspunktet er afgørende for hvilken praksis, der gælder.

Særligt relevant for



- Ejendomsudviklere
- Ejendomsselskaber (både salg/køb og udlejning)
- Investorer i ejendomsudviklere og ejendomsselskaber
- Rådgivere



Overblik over reguleringsmekanismer

Hidtidig praksis – hvor kommer vi fra?

Berigtigelse

- "Nulstilling" af momsfradrag i henhold til ibrugtagning.
- Regulering i forholdet 1:1 på ibrugtagningstidspunktet.

Udtagningsmoms

- Udløses ved overgang til *fuldt* momsfri anvendelse *efter* ibrugtagning.
- Afregning af 20 % salgsmoms af markedsværdien.
- Ret til fuldt fradrag for købsmoms.

Momsreguleringsforpligtelse

- Udløses ved ændret anvendelse *efter* ibrugtagning.
- Løbende regulering af 1/10 over en tiårig periode.
- Minimumsgrænse for regulering i nedadgående retning (10 %-point).

Vurdering skal ske på bygnings- eller ejerlejlighedsniveau.

Overblik over reguleringsmekanismer

Ny praksis – hvor står vi nu?

Berigtigelse

- "Nulstilling" af momsfradrag i henhold til ibrugtagning.
- Regulering i forholdet 1:1 på ibrugtagningstidspunktet.

Udtagningsmoms

- Udløses ved overgang til *fuldt* momsfri anvendelse uanset timing.
- Afregning af 20 % salgsmoms af markedsværdien.
- Ret til fuldt fradrag for købsmoms.

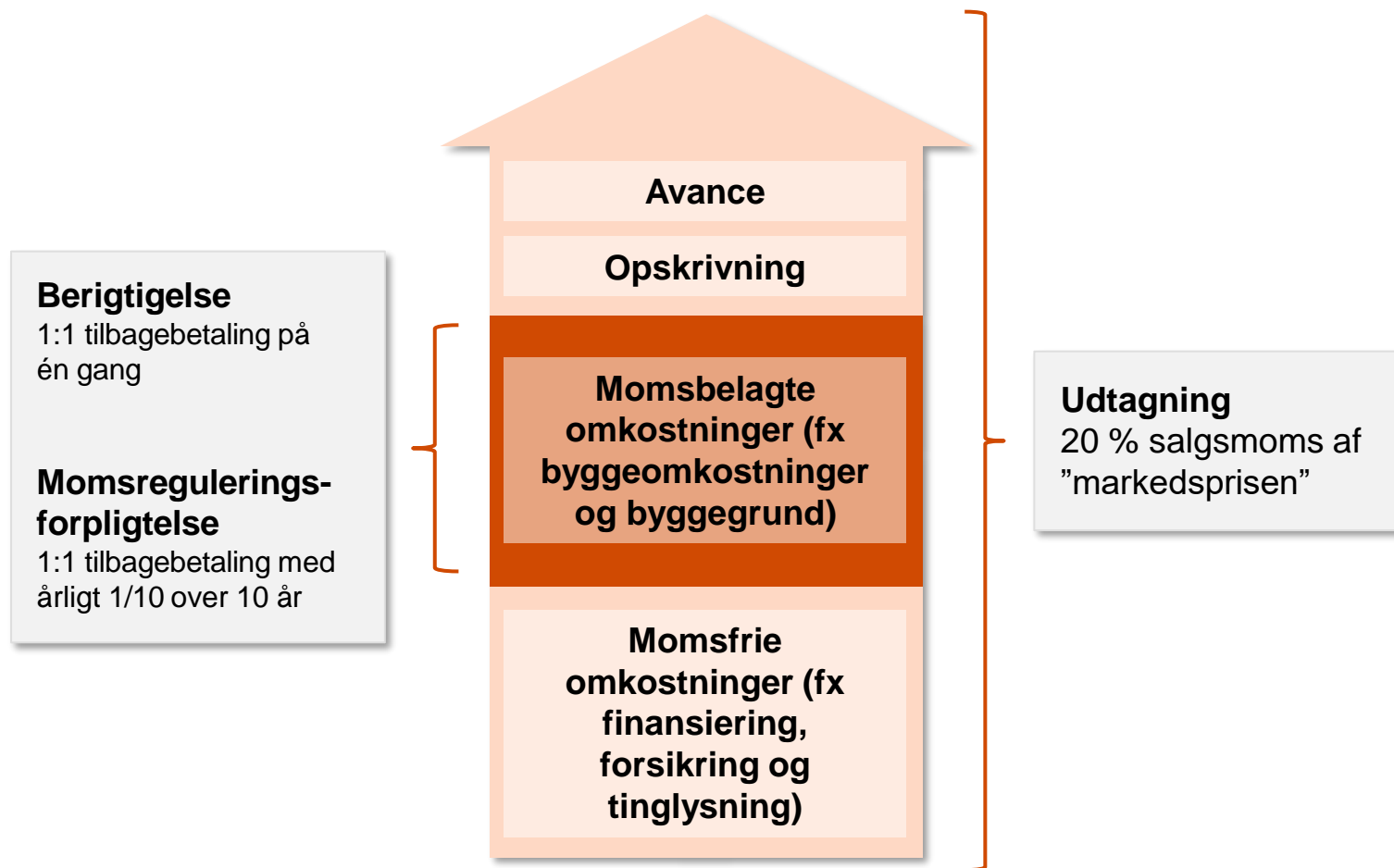
Momsreguleringsforpligtelse

- Udløses ved ændret anvendelse uanset timing.
- Løbende regulering af 1/10 over en tiårig periode.
- Minimumsgrænse for regulering i nedadgående retning (10 %-point).

Vurdering skal ske på bygnings- eller ejerlejlighedsniveau.

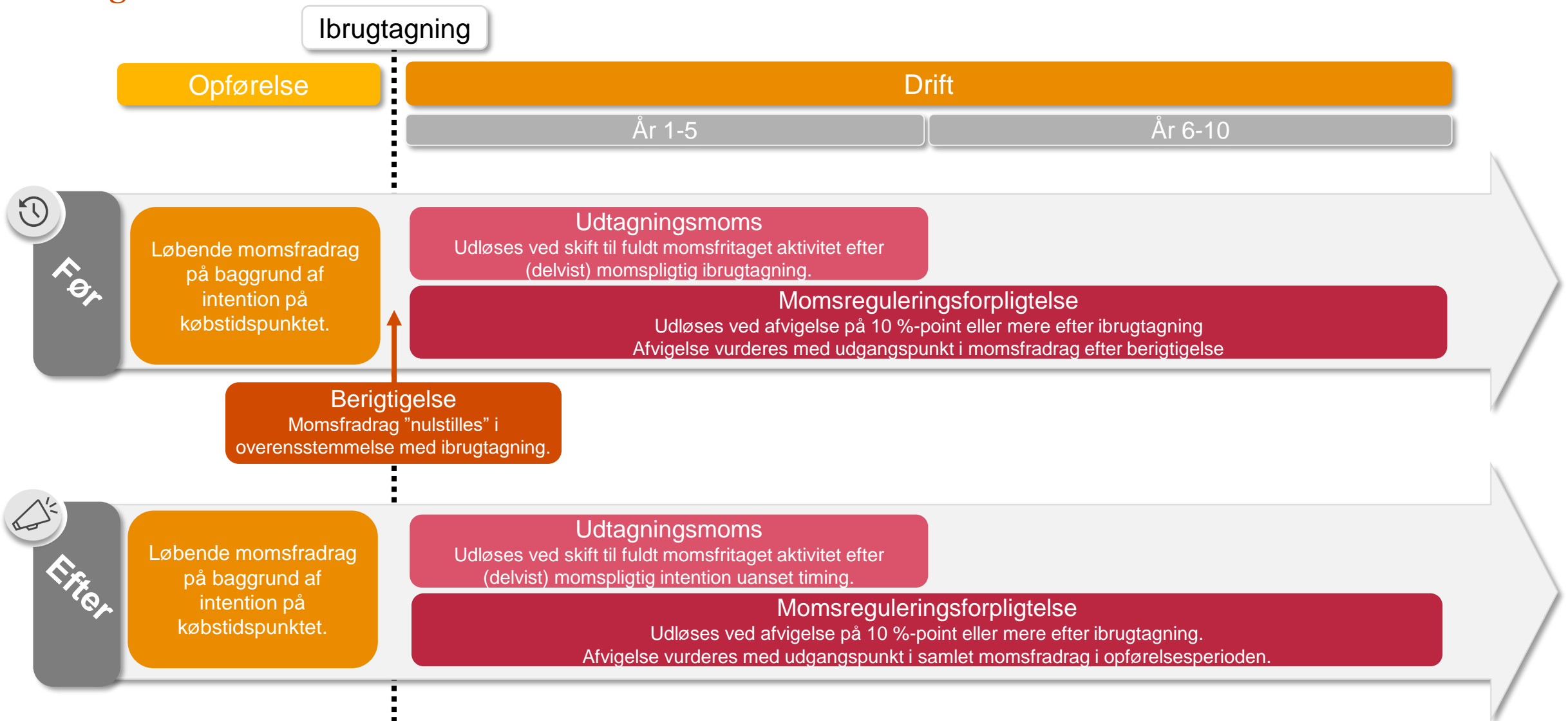
Overblik over reguleringsmekanismer

Momsøkonomiske konsekvenser

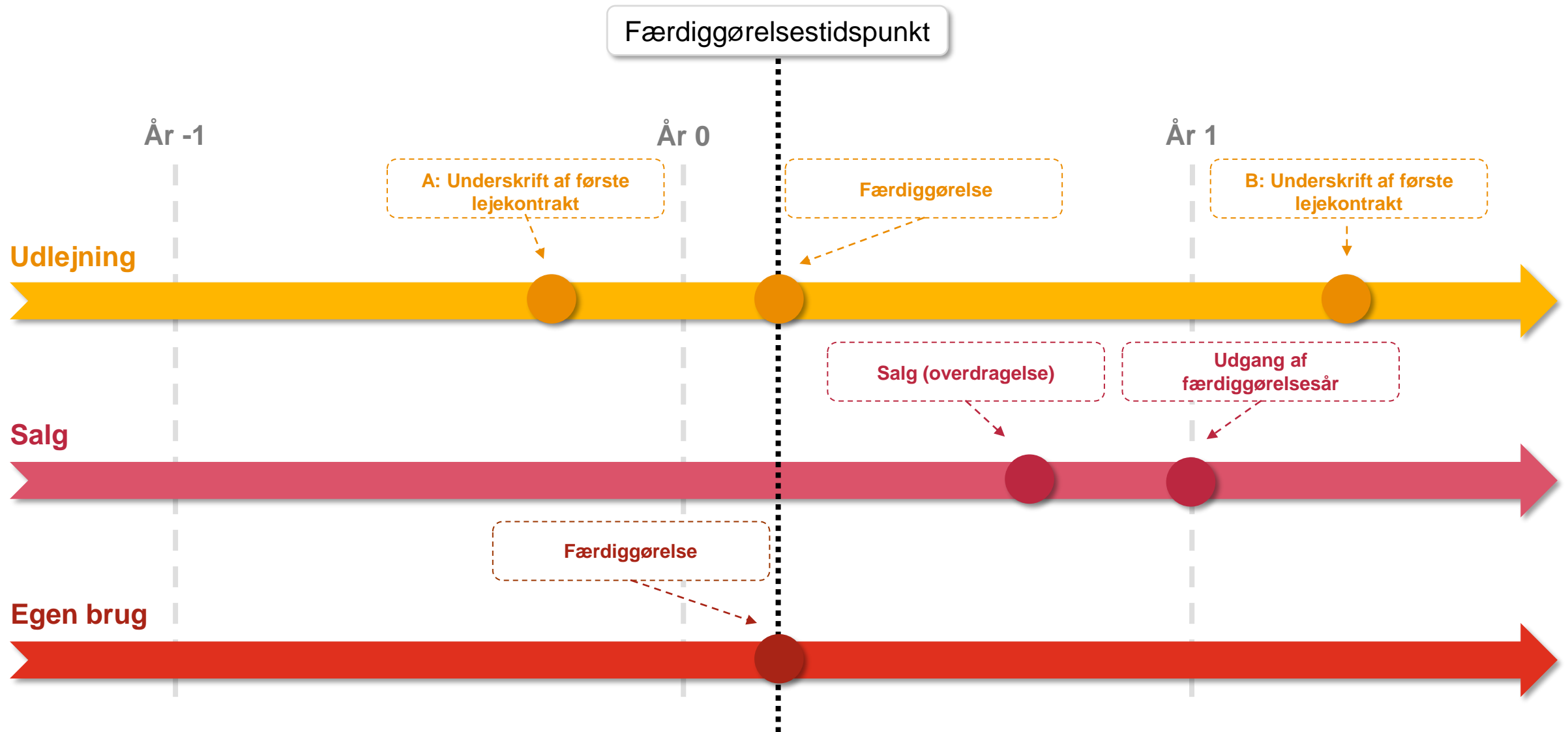


Overblik over reguleringsmekanismer

Før og efter



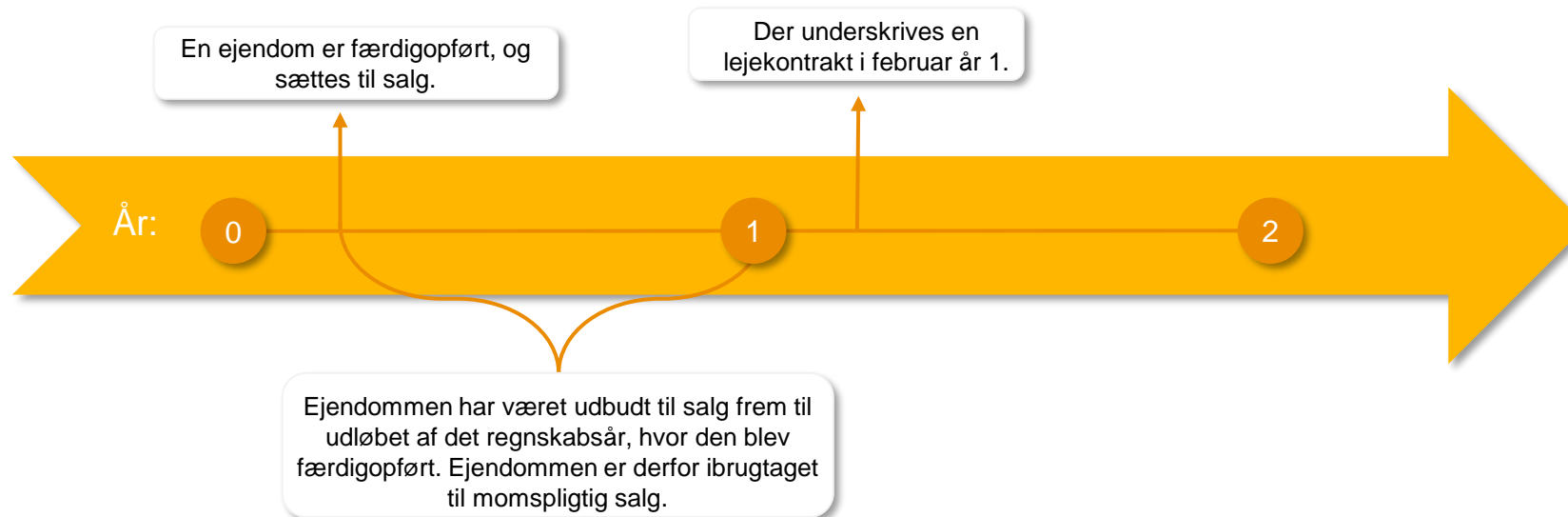
Ibrugtagningstidspunktet



Fra momspligtig til momsfritaget anvendelse *efter* ibrugtagning

Casen

- En boligejendom er opført med henblik på momspligtigt salg, og der er således ret til momsfradrag for opførelsesomkostninger i opførelsesperioden.
- Ejendommen er færdigopført i marts i år 0 og sættes til salg.
- Ejendommen er fortsat udbudt til salg ved udgangen af år 0.
- Der underskrives en lejekontrakt i februar i år 1.



Før 28. januar 2025



Ejendommen er opført med henblik på og ibrugtaget til salg, hvorfor der ikke skal ske berigtigelse på ibrugtagningstidspunktet. Der skal betales **udtagningsmoms** ved skiftet til boligudlejning i år 1. Det oprindelige momsfradrag opretholdes.

Efter 28. januar 2025

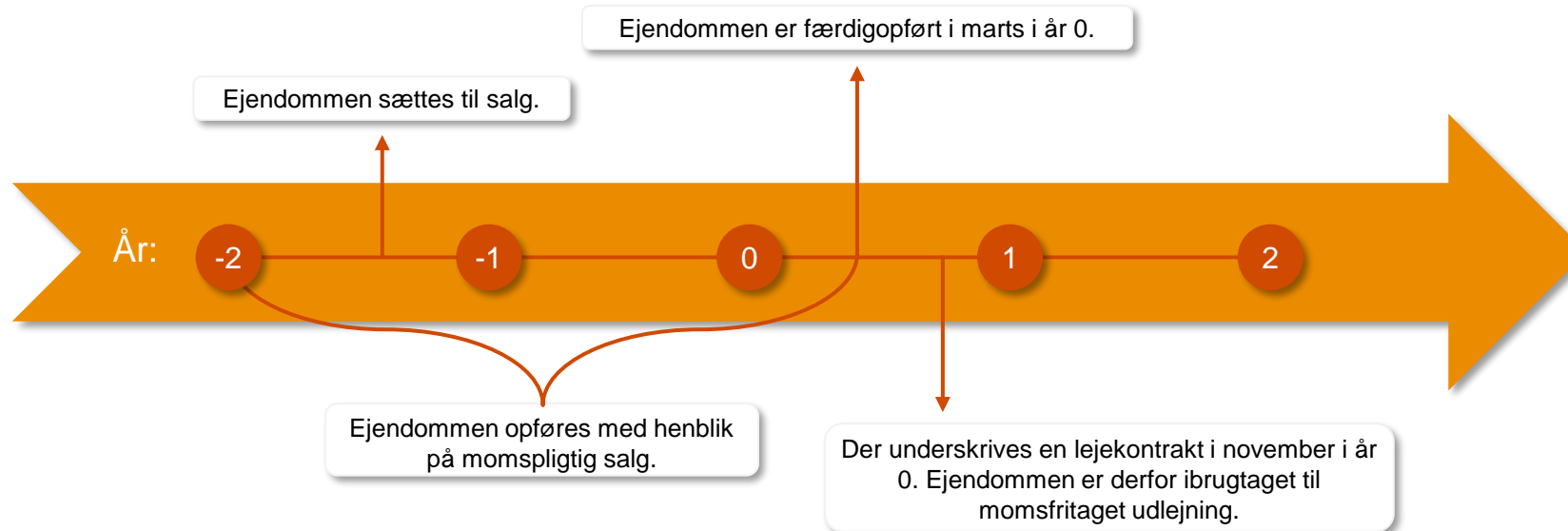


Ingen ændring i forhold til før 28. januar 2025 – fortsat betaling af **udtagningsmoms** og opretholdelse af fuldt momsfradrag.

Fra momspligtig til moms fritaget anvendelse *inden* ibrugtagning

Casen

- En boligejendom er opført med henblik på momspligtigt salg, og der er således ret til momsfradrag for opførelsesomkostninger i opførelsesperioden.
- Ejendommen sættes til salg i opførelsesperioden.
- Ejendommen er færdigopført i marts i år 0.
- Der underskrives en lejekontrakt i november i år 0.



Før 28. januar 2025



Ejendommen er opført med henblik på momspligtigt salg, hvorfor der har været ret til momsfradrag under opførelsen. Ejendommen er taget i brug til moms fritaget udlejning, hvorfor der skal ske **berigtigelse** til 0 % momsfradrag for opførelsesomkostningerne.

Efter 28. januar 2025

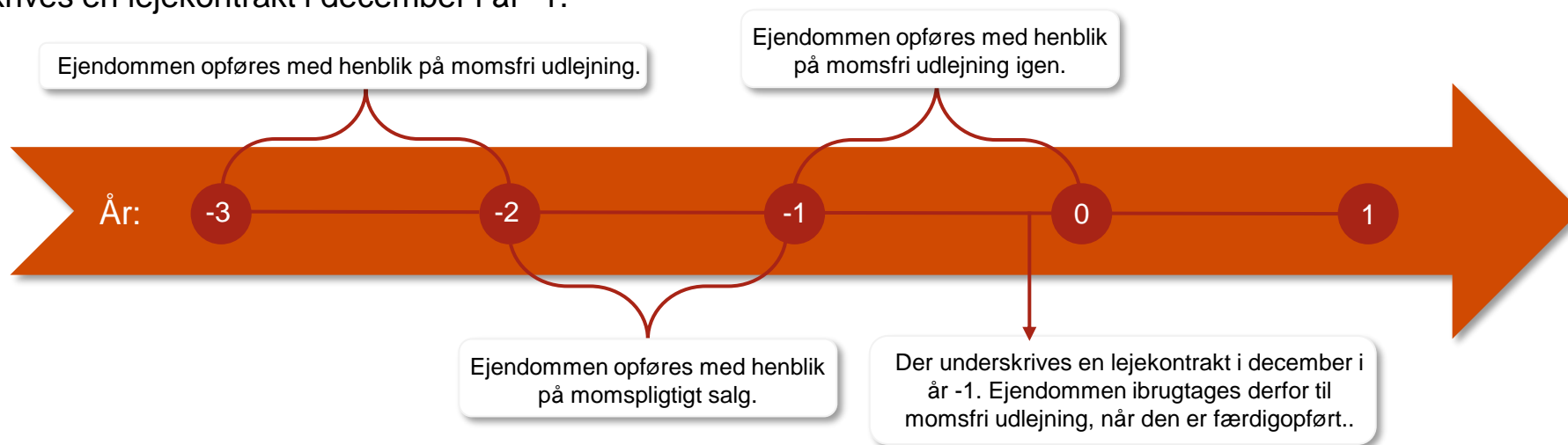


Ejendommen er opført med henblik på momspligtigt salg, hvorfor der har været ret til momsfradrag under opførelsen. Ejendommen er taget i brug til moms fritaget udlejning, hvorfor der skal ske **udtagning**. Retten til fuldt momsfradrag opretholdes.

Flere skift i intention *før* ibrugtagning til momsfristaget anvendelse

Casen

- En boligejendom opføres indledningsvist med henblik på momsfri udlejning, hvorfor der ikke er ret til momsfradrag for opførelsesomkostningerne i denne periode.
- I år -2 skifter den primære intention til momspligtigt salg. Der er derfor ret til momsfradrag for opførelsesomkostninger fra dette tidspunkt.
- I år -1 skifter den primære intention tilbage til momsfri udlejning, hvorfor der igen ikke er ret til momsfradrag for opførelsesomkostningerne fra dette tidspunkt.
- Der underskrives en lejekontrakt i december i år -1.



Før 28. januar 2025



Ejendommen er opført med henblik på momspligtigt salg i en del af opførelsesperioden, og der har derfor været ret til momsfradrag for en del af opførelsesomkostningerne. Der skal ske **berigtigelse** til 0 % momsfradrag for opførelsesomkostningerne.

Efter 28. januar 2025

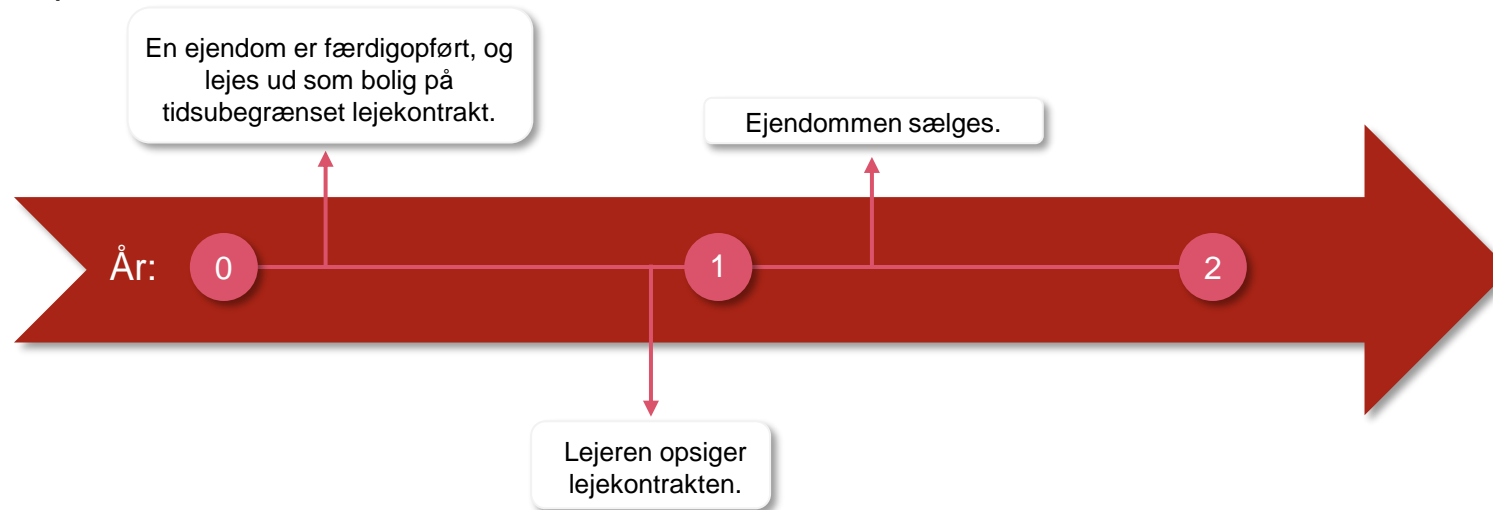


Ejendommen er opført med henblik på momspligtigt salg i en del af opførelsesperioden og der har derfor været ret til momsfradrag for en del af opførelsesomkostningerne. Der skal ske **udtagning**. Der kan tages supplerende momsfradrag for opførelsesomkostningerne.

Salg efter ibrugtagning til momsfrataget anvendelse/udtagning

Casen

- En boligejendom er færdigopført i marts i år 0 og lejes ud som bolig på tidsubegrænset lejekontrakt. Da ejendommen anvendes til momsfrataget udlejning har der enten ikke været ret til momsfradrag for opførelsesomkostningerne *eller* der er sket udtagning i forbindelse med ibrugtagningen.
- Lejeren opsiger lejekontrakten i november i år 0.
- Ejendommen sælges i april i år 1.



Før 28. januar 2025



Ejendommen anvendes alene til momsfrataget boligudlejning på en tidsubegrænset lejekontrakt forud for salget. Efter endt udlejning kan ejendommen **sælges uden moms**.

Efter 28. januar 2025

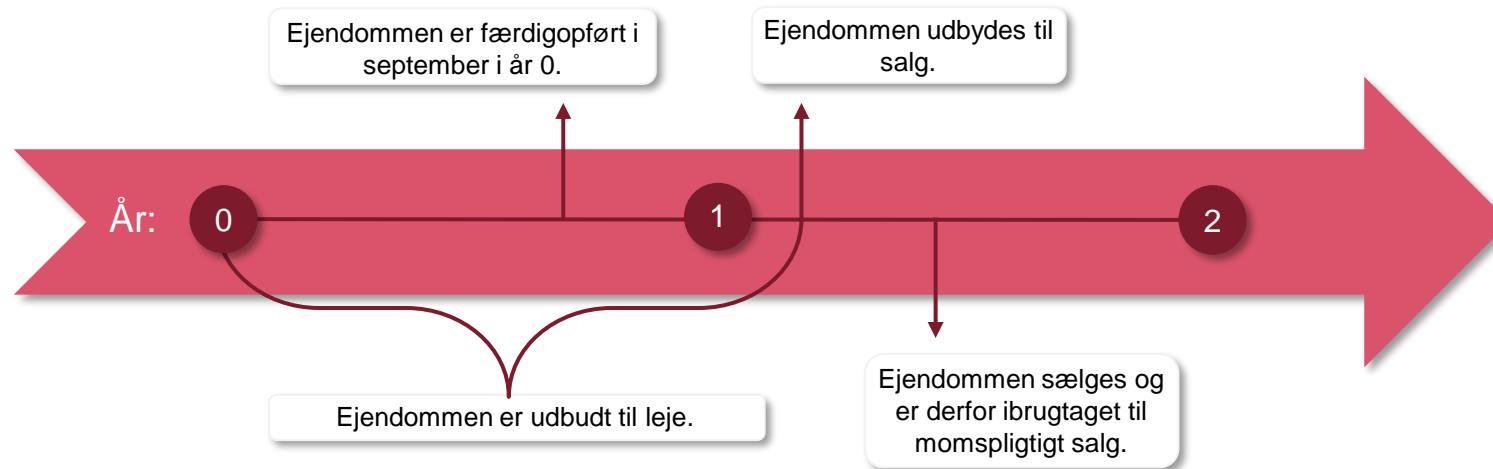


Ingen ændring i forhold til før 28. januar 2025 – ejendommen kan fortsat **sælges uden moms** efter endt udlejning.

Fra momsfristaget udlejning til momspligtigt salg *før* ibrugtagning

Casen

- En boligejendom færdigopføres med henblik på momsfristaget udlejning i september i år 0. Der har således ikke været ret til momsfradrag for opførelsesomkostningerne.
- Ejendommen er fortsat udbudt til leje ved udgangen af år 0, og i februar i år 1 udbydes ejendommen i stedet til salg.
- Ejendommen sælges i maj i år 1. Da ejendommen endnu ikke er taget i brug til momsfristaget udlejning, er salget af ejendommen momspligtigt.



Før 28. januar 2025



Ejendommen er opført med henblik på momsfristaget udlejning og der har derfor ikke været ret til momsfradrag for opførelsesomkostningerne. Der kan ske **berigtigelse** til 100 % momsfradrag for opførelsesomkostningerne.

Efter 28. januar 2025

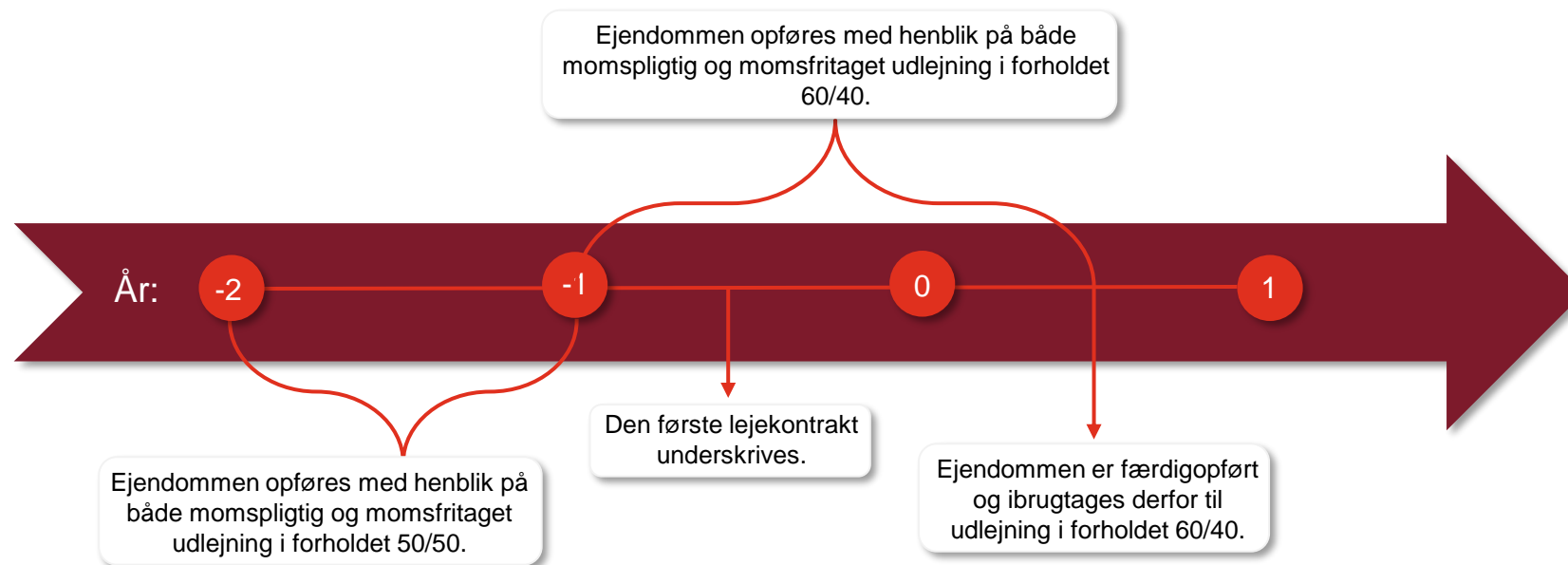


Ingen momsøkonomisk ændring i forhold til før 28. januar 2025. Der er ret til supplerende momsfradrag op til 100 % ved udløsning af **momsreguleringsforpligtelsen**.

Skift i momsmæssig andel/fordeling *før* ibrugtagning

Casen

- En ejendom opføres med henblik på både momspligtig og momsfrataget udlejning i forholdet 50/50.
- I år -1 ændres fordelingen mellem momspligtig og momsfrataget udlejning sig til 60/40 (den momspligtige andel stiger).
- Den første lejekontrakt underskrives i maj i år -1.
- Ejendommen er færdigopført i juni i år 0.



Før 28. januar 2025



Ejendommen er opført med henblik på både momspligtig og momsfrataget udlejning i hele opførelsesperioden, men med varierende ret til momsfradrag. Der kan ske **berigtigelse** til hhv. 60 % og 100 % momsfradrag for opførelsesomkostningerne afhængig af allokering.

Efter 28. januar 2025

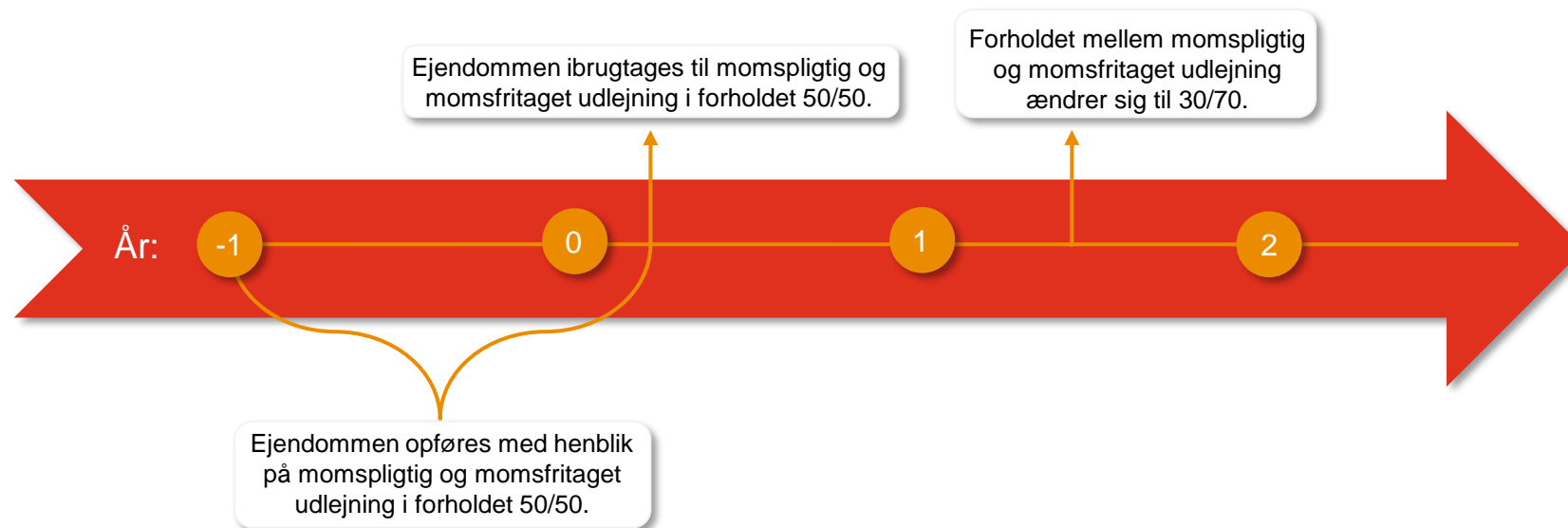


Ejendommen er opført med henblik på både momspligtig og momsfrataget udlejning i hele opførelsesperioden, men med varierende ret til momsfradrag. Der kan reguleres op til hhv. 60 % og 100 % for opførelsesomkostningerne via den tiårige **momsreguleringsforpligtelse** (1/10 pr. regnskabsår).

Skift i momsmæssig andel/fordeling *efter* ibrugtagning

Casen

- En ejendom opføres med henblik på og ibrugtages til både momspligtig og momsfristaget udlejning i forholdet 50/50.
- I år 1 ændres fordelingen mellem momspligtig og momsfristaget udlejning sig til 30/70 (den momspligtige andel falder).



Før 28. januar 2025



Ejendommen er opført med henblik på og ibrugtages til 50 % momspligtig udlejning, hvorfor der ikke skal ske berigtigelse ved ibrugtagning. Momsfradraget for opførelsesomkostningerne skal reguleres via den tiårige **momsreguleringsforpligtelse** (1/10 pr. regnskabsår).

Efter 28. januar 2025

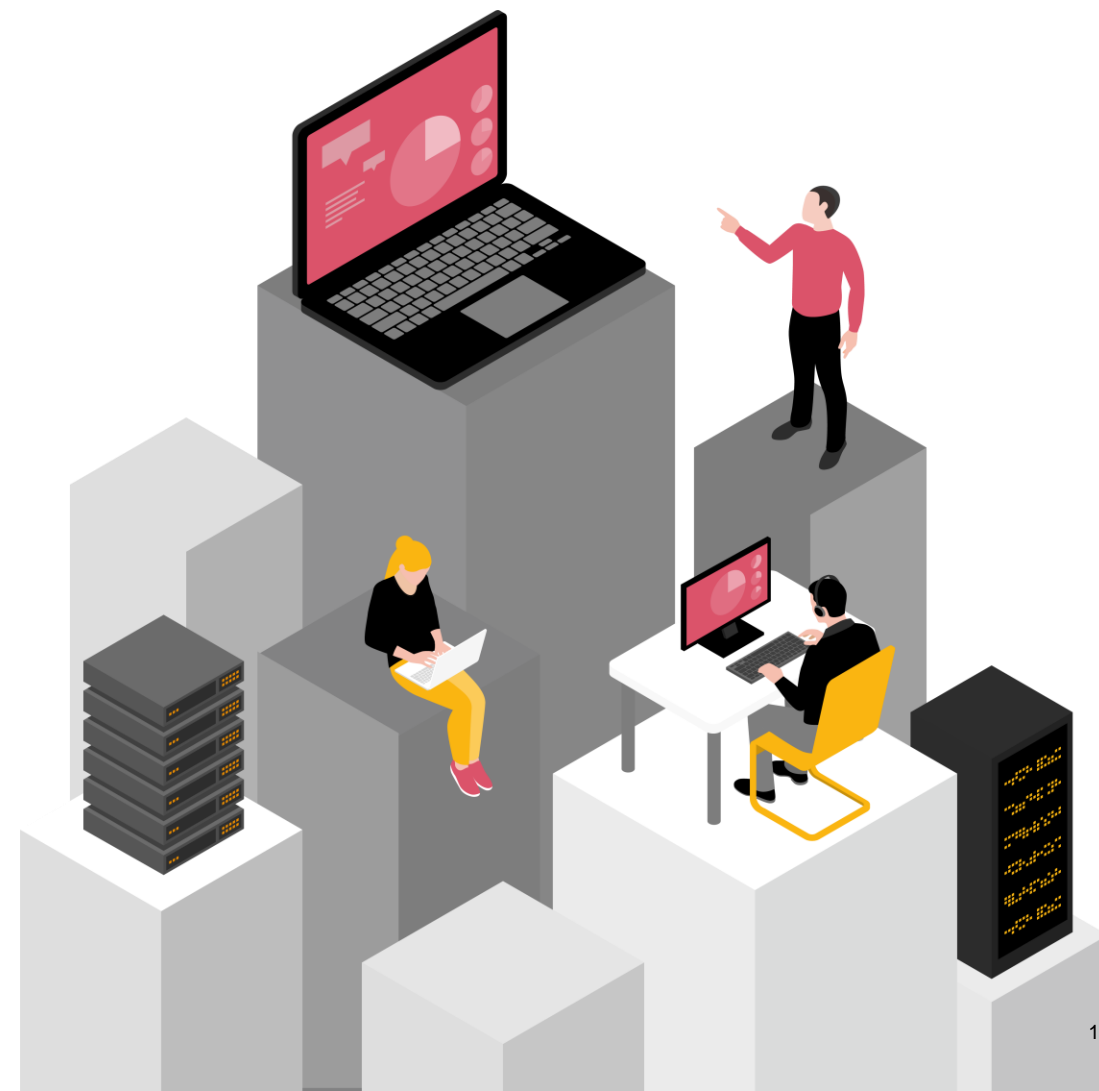


Ingen ændring i forhold til før 28. januar 2025 – fortsat regulering via den tiårige **momsreguleringsforpligtelse** (1/10 pr. regnskabsår).

PwC's bemærkninger til praksisændringen

Påvirkning i branchen

- Udvidelse af anvendelsesområdet for udtagningsmoms kan være hæmmende for ejendomsbranchen og ejendomsmarkedet generelt.
 - Vanskeliggør budgettering.
 - Begrænser muligheden for at ændre hensigt efter markedsforhold.
- Berigtigelse giver mere retvisende momsøkonomisk resultat i overensstemmelse med formålet med reguleringsreglerne.
- Reglerne om berigtigelse var uden hjemmel i dansk momslovgivning. Vi mener, at der er mulighed for en lovændring, der kan skabe en hjemmel for berigtigelse.



PwC's bemærkninger til praksisændringen

Skævvridning

- Reglerne om udtagningsmoms har til formål at ligestille momspligtige virksomheder med andre forbrugere, men kan medføre en skævvridning for virksomheder, som opfører fast ejendom med henblik på momspligtigt salg, men ibrugtager til moms fritaget udlejning grundet kommercielle forhold:
 - En virksomhed opfører en fast ejendom med henblik på et momspligtigt salg med momsfradragsret til følge. Virksomheden ibrugtager imidlertid ejendommen til en moms fri aktivitet.
 - Virksomheden kan potentielt blive dårligere stillet end de virksomheder, som opfører en fast ejendom med henblik på moms fritaget udlejning og ibrugtager den faste ejendom til dette.
 - I begge situationer ibrugtages den faste ejendom til samme momsfrie formål, men det momsøkonomiske resultat er forskelligt i de to situationer:
 - I situation 1 skal der betales udtagningsmoms, svarende til 20 % af markedsværdien. Markedsværdien vil typisk vil overstige momsen på opførelsesomkostningerne.
 - I situation 2 forbliver momsomkostningen "kun" den ikke-fradragsberettigede moms tilfaktureret virksomheden.



Tak for i dag!

www.pwc.dk

Succes skaber vi sammen ...

Denne publikation er udarbejdet alene som en generel orientering om forhold, som måtte være af interesse, og gør det ikke ud for professionel rådgivning. Du bør ikke disponere på baggrund af de oplysninger, der er indeholdt i denne publikation, uden at indhente specifik professionel rådgivning. Vi afgiver ingen erklæringer eller garantier (udtrykkeligt eller underforstået) hvad angår nøjagtigheden og fuldstændigheden af de oplysninger, der findes i publikationen, og, i det omfang loven tillader, accepterer eller påtager PricewaterhouseCoopers Statsautoriseret Revisionspartnerselskab, dets aktionærer, medarbejdere og repræsentanter sig ikke nogen forpligtelse, ansvar eller agtpågivenhedspligt for eventuelle konsekvenser, som følger af, at du eller andre handler eller undlader at handle i tillid til de oplysninger, der findes i publikationen, eller for eventuelle beslutninger truffet på baggrund af publikationen.

© 2025 PricewaterhouseCoopers Statsautoriseret Revisionspartnerselskab. Alle rettigheder forbeholdes. I dette dokument refererer "PwC" til PricewaterhouseCoopers Statsautoriseret Revisionspartnerselskab, som er et medlemsfirma af PricewaterhouseCoopers International Limited, hvor hver enkelt virksomhed er en særskilt juridisk enhed.