

Folketingets Skatteudvalg  
Christiansborg  
1240 København K

23. oktober 2019

## **Forslag til lov om ændring af chokoladeafgiftsloven, lov om forskellige forbrugsafgifter, momsloven og forskellige andre love**

FSR - danske revisorer henviser til ovennævnte lovforslag om ændring af en række afgiftslove, momsloven og forskellige andre love, som skatteministeren fremsatte den 2. oktober 2019.

FSR - danske revisorer har i forbindelse med lovforslagets høringsproces afgivet en række bemærkninger til Skatteministeriet. I stor udstrækning angår disse bemærkninger lovforslagets § 4, nr. 4-7, 13-16 og 20-25, der vedrører ændrede momsregler for tilfælde af udtagningsbeskatning samt opgørelsen af den momspligtige værdi heraf.

Skatteministeriet har været lydhøre over for flere af de bemærkninger, som FSR - danske revisorer og andre interessenter er fremkommet med vedrørende denne del af lovforslaget og tilrettet lovbemærkninger m.v. i overensstemmelse hermed, jf. L27, Bilag 1 - Høringskema.

Når FSR - danske revisorer på trods af dette retter henvendelse til Folketingets Skatteudvalg, skyldes det, at der tale om en særlig kompliceret lovtilpasning af momsloven, og måske er den til en vis grad blevet unødigt kompliceret, selv om der er tale om et kompliceret samspil af flere regelsæt i momsloven.

Den del af forslaget som FSR - danske revisorer her kommenterer på har til formål:

1. At afskaffe de nugældende regler om en lineær nedskrivning af aktivers værdi ved udtagning og i stedet indføre markedsværdien (residualværdien) som beskatningsgrundlag
2. At indføre beskatning i form af udtagningsmoms på aktiver, der er overgået fra fuld eller delvis momspligtig anvendelse til fuldstændig momsfri anvendelse.

**FSR - danske revisorer**  
Kronprinsessegade 8  
DK - 1306 København K

Telefon +45 3393 9191  
fsr@fsr.dk  
www.fsr.dk

**CVR. 55 09 72 16**  
Danske Bank  
Reg. 9541  
Konto nr. 2500102295

Momsfradragsretten indtræder og fastlægges som udgangspunkt endeligt på købstidspunktet. Det er adgangen til fradragsret, der kommer til at bestemme den videre momsbehandling.

Side 2

For investeringsgoder omfattet af definitionen i momslovens § 43, stk. 2, kan fradragsretten dog blive reguleret og/eller indtræde på et senere tidspunkt (inden for 5 eller 10 år), hvis investeringsgodet anvendes i tilknytning til afgiftspligtig (ikke nødvendigvis momsregistreringspligtig) virksomhed.

Hvis der er opnået momsfradrag for et gode, skal der også ved salg af dette gode, opkræves moms. Det gælder både for investeringsgoder og andre goder.

Formålet med udtagningsmoms er, som det også fremgår af lovbemærkningerne, at skabe momsmæssig ligestilling mellem goder, der i første omgang indgår i virksomhedsfæren, men efterfølgende anvendes til ikke-fradragsberettigede formål og privat forbrug.

Som FSR – danske revisorer forstår lovforslaget og lovforarbejderne, herunder høringssvarene, indebærer lovforslaget følgende, som vi gerne vil bede skatteministeren forholde sig til:

**Eksempel 1 – Investeringsgode (ikke fast ejendom)**

År	Handling
1	Køb af investeringsgode. Pris 500.000 kr. + moms 125.000 kr. Momsen fradrages fuld, da godet udelukkende skal anvendes til momspligtig aktivitet
2	Fuld ud momspligtig anvendelse. Ingen momsændringer
3	Investeringsgodet udtages til privat brug eller anden fuldt ud ikke-momspligtig anvendelse. Der afregnes moms af den aktuelle markedsværdi. Hvis den aktuelle markedsværdi er 400.000 kr. afregnes der udtagningsmoms heraf = 100.000 kr. Hvis den aktuelle markedsværdi er 100.000 kr. afregnes der udtagningsmoms heraf = 25.000 kr.
3	Ny momsreguleringsperiode. Hvis markedsværdien, jf. oven for er 400.000 kr. og momsen heraf således er 100.000 kr. påbegyndes ny selvstændig reguleringsperiode 5 år baseret på momsbeløbet på 100.000 kr.
4-5	Godet benyttelse til fuldt ud ikke momspligtig anvendelse

6	Godet indgår atter i en fuld momspligtig anvendelse. Der kan i år 6 foretages en regulering af momsfradraget med (20 pct. x 100.000 kr.) således der i dette år opnås et momsfradrag på 20.000 kr.
7	Godet sælges for 75.000 kr. + moms = 18.750 kr. Der resterer to år af den nye momsreguleringsperiode. I princippet kan der herefter opnås et supplerende momsfradrag på (2 x 20 pct. x 100.000 kr.) = 40.000 kr., men det supplerende momsfradrag kan dog ikke overstige momsens af salgsprisen = 18.750 kr.

Side 3

Reglerne indebærer således, at udtagningsmomsen bliver proportional med den realøkonomiske nedskrivning af godets værdi.

#### **Eksempel 2 – Fast ejendom**

År	Handling
1	Nyopførelse af fast ejendom bestående af 20 størrelsesmæssigt ens lejligheder til beboelse. Pris 40.000.000 kr. + moms 10.000.000 kr. Momsen fradrages fuldt ud, da godet udelukkende skal anvendes til momspligtig aktivitet i form af salg af lejlighederne. Det lykkedes at sælge 15 af lejlighederne.
2	De 5 usolgte lejligheder lejes ud til momsfri boligudlejning. Der indtræder for disse 5 lejligheder udtagningsmoms. Udtagningsmomsen fastsættes på grundlag af den aktuelle markedsværdi af lejlighederne, som må antages at være mindre end den udbudte salgspris, da lejlighederne ellers i sagens natur vil være blevet solgt. Hvis markedsværdien på lejlighederne herefter er eksempelvis er 1.800.000 kr. pr. stk. betales der pr. lejlighed udtagningsmoms af 1.800.000 x 20 pct. = 360.000 kr. pr. enhed. Den i dette eksempel beregnede udtagningsmoms på 360.000 kr. indbetales til statskassen og udgør herefter nyt momsreguleringsgrundlag for den enkelte ejendom ved genindtrædelse i momspligtige aktiviteter inden for 10 år efter afregning af udtagningsmomsen.
4	To af lejlighederne sælges for 2.000.000 kr. stykket. Ejendommene anses fortsat for nye, da de fortsat er indenfor 5 årsfristen, i dette eksempel. Der afregnes salgsmoms pr. lejlighed med 400.000 kr. Der kan opnås supplerende momsfradrag baseret på den i år 2 betalte udtagningsmoms. Der er forløbet 2 regnskabsår siden beregning af udtagningsmomsen og det af salget afledte

	momsfradrag udgør derfor (8/10 af 360.000 kr.) 288.000 kr. pr. lejlighed. Efter FSR – danske revisorer opfattelse bør de pågældende ejendomme kunne sælges momsfrit, jf. § 13, stk. 2.
6	De 3 resterende lejligheder sælges. Da lejlighederne nu er mere end 5 år gamle anses for de ikke for at være tilknyttet en ny ejendom. Lejlighederne kan derfor sælges momsfrit. Til gengæld opnås der ikke supplerende momsfradrag.

Side 4

FSR – danske revisorer er med baggrund i EU-Domstolens afgørelse i sag C-16/14, Property Development Company, enig i, at der ikke som efter de hidtidige regler, er EU-hjemmel til for småaktiver at beregne udtagningsmomsen på baggrund af en lineær nedskrivning, ligesom FSR – danske revisorer med baggrund i samme dom er enig i, at beregningsgrundlaget for udtagningsmomsen er den aktuelle markedsværdi.

Såfremt markedsværdien for et givent gode, således falder mere end 20 pct. per år – det gælder f.eks. typisk for nye og nyere (vare-)biler, vil de nye regler indebærer en fordel for den afgiftspligtige virksomhed.

Tilsvarende vil opture og nedgang på ejendomsmarkedet have væsentlig indflydelse på, hvilken værdi, der skal betales udtagningsmoms af for nye ejendomme.

FSR – danske revisorer formoder dette også er en væsentlig årsag til, at Skatteministeriet, som det fremgår af lovforslagets økonomiske konsekvenser, har vanskeligt ved at opgøre et egentligt nettoprovenu med den her foreslåede lovændring.

FSR – danske revisor finder derimod ikke, der er noget fiskalt behov for at kræve udtagningsmoms, når investeringsgoder overgår til fuldstændig momsfri anvendelse efter reguleringsperiodens udløb.

Skatteministeriet argumenterer for, momssystemdirektivet allerede indeholder hjemmel til lovændringen og henviser samtidig til, at Landsskatteretten i 2001, jf. SKM2001.455.LSR, skabte praksis for lovændringen.

FSR – danske revisorer er uenige med Skatteministeriet, da SKM2001.455.LSR ikke drejer sig om udtagningsmoms, men derimod om hvorvidt der, efter de

dagældende regler, skulle betales moms ved *salg* af rutebusser, hvor der ikke var taget et momsfradrag ved anskaffelsen, men hvor der objektivt set kunne have været opnået et momsfradrag.

Side 5

Ud fra det grundlæggende momsneutralitetsprincip synes udtagningsmoms ikke i disse situationer at være rimelig, hvilket fremgår af eksemplet nedenfor.

**Eksempel**

En rutebusvognmand anskaffer sig en bus til en værdi af 1.000.000 kr. + moms 250.000 kr. Vognmanden har på anskaffelsestidspunktet en momsfradragsprocent på 2 pct. Vognmanden kan således ved købet afløfte 5.000 kr. i moms. For nemhedens skyld antages det, at vognmandens fradragsprocent forbliver uændret i de følgende år. 6 år efter anskaffelsen overgår bussen til fuldstændig momsfri anvendelse i vognmandens forretning. Bussen har på det tidspunkt en værdi af 300.000 kr. I den situation skal vognmanden således ifølge lovforslaget betale udtagningsmoms på (300.000 kr. x 20 pct.) 60.000 kr., selv om han altså oprindeligt kun har fået godtgjort 5.000 kr. i købsmoms af statskassen.

Det er FSR – danske revisorerers opfattelse, at ovenstående eksempel illustrerer, at udtagningsmoms bryder med momsneutralitetsprincippet.

FSR – danske revisorer vil på den baggrund gerne opfordre skatteministeren til, at regeringen ændrer reglerne for udtagningsmoms, så det grundlæggende princip om momsneutralitet rent faktisk får virkning i momsloven § 43, stk. 2.

Vi står naturligvis gerne til rådighed for en eventuel uddybning af ovenstående.

Med venlig hilsen

Klaus Okholm  
Formand for Skatteudvalget

Louise Egede Olesen  
Skattekonsulent