



## Skatteministeriet

4. november 2019

J.nr. 2018 - 7307

Til Folketinget – Skatteudvalget

Vedrørende L 27 - forslag til lov om ændring af chokoladeafgiftsloven, lov om forskellige forbrugsafgifter, momsloven og forskellige andre love (Godtgørelse af visse punktafgifter til godkendte humanitære organisationer m.v., ændring vedrørende konsignationslagre, kædehandel og bekæmpelse af momssvig ved EU-handel, overførsel af varer til andre EU-lande, ændring af reglerne om udtagning af varer, ydelser og aktiver, præcisering af EU-regel om levering mod vederlag og værnsregel mod misbrug af særordningen for rejsebureauer m.v.).

Hermed sendes svar på spørgsmål nr. 8 af 24. oktober 2019.

Morten Bødskov

/ Jeanette Rose Hansen



## Spørgsmål

Ministeren bedes kommentere henvendelsen af 23. oktober 2019 fra FSR - danske revisorer, jf. L 27 - bilag 4.

## Svar

FSR – danske revisorer (FSR) opstiller i deres henvendelse af 23. oktober 2019 følgende tre eksempler på anvendelsen af reglerne efter L 27.

- Eksempel 1 - udtagning af investeringsgode, der ikke er fast ejendom
- Eksempel 2 - udtagning af fast ejendom
- Eksempel 3 - udtagning af en bus

Derudover stiller FSR spørgsmålstegn ved Skatteministeriets forståelse af landsskatterettens kendelse SKM2001.455.LSR.

Nedenfor kommenteres på eksemplerne ud fra de foreslåede regler i L 27.

### **Eksempel 1 - udtagning af investeringsgode, der ikke er fast ejendom**

FSR opstiller følgende eksempel: Et investeringsgode erhverves for 500.000 kr. med tillæg af 125.000 kr. i moms. Momsen fradrages fuldt ud. Investeringsgodet overgår i år 3, hvor den aktuelle markedsværdi er 400.000 kr., til udelukkende momsfritaget aktivitet eller til privat brug, hvorfor der betales 100.000 kr. i udtagningsmoms. En ny reguleringsperiode påbegyndes. Investeringsgodet udnyttes herefter til momsfritaget aktivitet, hvorefter investeringsgodet i år 6 indgår i den momspligtig virksomhed på ny, hvorfor der foretages en regulering, hvor der opnås et momsfradrag på 20.000 kr. (20 pct. af 100.000 kr.). Godet sælges i år 7 for 75.000 kr. med tillæg af moms på 18.750 kr. I princippet kan der opnås supplerende fradrag på 2 gange 20 pct. af 100.000 kr. Dog bemærker FSR samtidig, at det supplerende fradrag ikke kan overstige 18.750 kr., der udgør momsen af salgsprisen i år 7.

#### *Hertil bemærkes*

For så vidt angår det konkrete *eksempel 1* bemærkes, at ved udtagning til privat brug, vil der ikke opstå en ny reguleringsperiode, idet investeringsgodet forlader virksomhedens sfære fuldstændig. I det omfang udtagningen sker ved overgang fra hel eller delvis momspligtig aktivitet til udelukkende momsfritaget aktivitet, vil der opstå en ny reguleringsperiode, idet godet forbliver inden for virksomhedens sfære.

Videre bemærkes, at da der i år 3 opstår en ny reguleringsperiode, vil det supplerende fradrag i år 7 (år 5 i den nye reguleringsperiode) som udgangspunkt udgøre 20.000 kr. og ikke 40.000 kr. Som anført af FSR, kan det supplerende fradrag dog ikke overstige 18.750 kr., idet det supplerende fradrag ikke kan overstige 25 pct. af salgsprisen.

Udtagningsmomsen bliver således proportional med den realøkonomiske nedskrivning af godets værdi.

## Eksempel 2 - udtagning af fast ejendom

FSR opstiller følgende eksempel. Der sker nyopførelse af 20 ens lejligheder til beboelse. Prisen herfor er 40.000.000 kr. med tillæg af moms på 10.000.000 kr. Momsen fradrages fuldt ud, da lejlighederne udelukkende skal anvendes til momspligtige aktiviteter i form af salg. 5 lejligheder kan ikke sælges og overgår derfor til udelukkende moms fritaget udlejning i år 2. Der betales udtagningsmoms på baggrund af markedsprisen. 2 af lejlighederne sælges i år 4 efter moms fritaget udlejning i år 2-4, og de resterende 3 lejligheder sælges i år 6 efter moms fritaget udlejning i år 2-6.

FSR's eksempel indeholder yderligere betragtninger, der dog ikke er relevante for bemærkningerne til det konkrete eksempel.

### *Hertil bemærkes*

For så vidt angår det konkrete *eksempel 2* bemærkes, at ved udtagning, hvor lejlighederne overgår fra fuld momspligtig aktivitet til udelukkende moms fritaget aktivitet, sidestilles dette med levering mod vederlag. De to lejligheder, der udtages i år 2, vil derfor blive udtagningsbeskattet, i det omfang leveringen kan anses som momspligtig. Hvis lejlighederne efterfølgende har været anvendt til fuld moms fritaget aktivitet og sælges i år 4 fra den ikke-momspligtige del af virksomheden, vil lejlighederne kunne sælges moms frit efter momslovens § 13, stk. 2. Momslovens § 13, stk. 2, foreskriver, at levering af varer, der alene har været anvendt til moms fritaget virksomhed, er fritaget for afgift.

De resterende tre lejligheder, der sælges i år 6 er også udtaget i år 2 (med dertilhørende udtagningsbeskatning). Da lejlighederne går fra at have været en del af en momspligtig aktivitet til udelukkende moms fritaget aktivitet, vil dette salg også kunne ske moms frit efter momslovens § 13, stk. 2.

## Eksempel 3 - udtagning af en bus

FSR opstiller overordnet følgende eksempel: En bus købes til 1.000.000 kr. med tillæg af moms på 250.000 kr. Vognmanden, der køber bussen, har på anskaffelsestidspunktet alene en fradragsret på 2 pct., idet bussen anvendes til både momspligtig og moms fritaget aktivitet. Vognmanden kan således fradrage 5.000 kr. af købsmomsen. I år 6 efter anskaffelsen overgår bussen til udelukkende moms fritaget aktivitet. Bussen har på dette tidspunkt en værdi på 300.000 kr. I den situation skal vognmanden betale udtagningsmoms på 60.000 kr. (300.0000 kr. gange 20 pct.). På den baggrund skal vognmanden betale 60.000 kr. i moms, selvom han alene har fået fradrag for 5.000 kr.

### *Hertil bemærkes*

For så vidt angår det konkrete *eksempel 3* bemærkes, at der, ved udtagningen i år 6 efter anskaffelsen, vil opstå ret til supplerende fradrag, jf. momslovens § 37, stk. 3. I det konkrete eksempel vil det supplerende fradrag udgøre 60.000 kr., idet det supplerende fradrag ikke kan overstige 25 pct. af afgiftsgrundlaget ved udtagningen.

FSR ses ikke at have taget højde for det supplerende fradrag i det opstillede *eksempel 3*.

Det er således ikke korrekt, at *eksempel 3* viser et brud på momsens neutralitetsprincip.

Udover de opstillede tre eksempler påpeger FSR, at FSR ikke er enig, når Skatteministeriet argumenterer for, at momssystemdirektivet allerede indeholder hjemmel til lovændringen, og samtidig henviser til, at Landsskatteretten i 2001, jf. SKM2001.455.LSR, skabte praksis for lovændringen.

FSR mener ikke, at SKM2001.455.LSR 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.

#### *Hertil bemærkes*

SKM 2001.455.LSR omhandler bl.a. en situation, hvor der sker udtagning af en bus på baggrund af overgang fra delvis momspligtig aktivitet til udelukkende moms fritaget aktivitet, hvorefter bussen sælges. Bussen ansås derfor for *udtaget* af den momspligtige virksomhed ved overgangen til moms fritaget aktivitet. Videre fremgår det, at da udtagningen skete efter udløbet af investeringsgodets reguleringsperiode, var bussen på daværende tidspunkt ikke omfattet af reguleringsreglerne. Udtagningen var derfor momspligtig efter momslovens § 8, stk. 2, hvorfor afgiftsgrundlaget skulle fastsættes efter momslovens lineære nedskrivning, og afgiftsgrundlaget udgjorde derfor 0. Da bussen således på tidspunktet for det senere salg *allerede var udtaget* af den momspligtige virksomhed, fandt Landsskatteretten, at det efterfølgende salg ikke var momspligtigt. Sagen omhandler derfor udtagning.

Derudover kan der henvises til forarbejderne<sup>1</sup> til sjette momsdirektiv (77/388/EØF), der danner grundlaget for momssystemdirektivet (2006/112/EF), hvorpå momslovens regler hviler. Heraf fremgår, at *"de transaktionsklasser, der behandles som afgiftspligtige leverancer, udvides ved en ny bestemmelse (stk. 3, litra (c)); for at undgå, at afgiftspligtige personer, der har ret til fradrag for indgående moms, opnår uberettigede fordele, behandles udtagning af varer til eget brug og overførsler af varer fra en afgiftspligtig virksomhed til en fritaget virksomhed, som afgiftspligtige leveringer. Det samme mål kunne have været opnået ved hjælp af tilpasninger af allerede foretagne fradrag, men teknikken med at behandle disse transaktioner som afgiftspligtige leverancer, blev valgt på grund af uvildighed og enkelhed."* [Skatteministeriets oversættelse.]

---

<sup>1</sup> Afsnit 3, på side 7 i KOM (73) 950.