

# Håndværksvirksomheders udtagningsmoms og moms af værdi af eget arbejde

af

*Lektor Susanne Pedersen*

## **1. Indledning**

I 75 år<sup>1</sup> har der inden for skatteretten eksisteret en praksis, hvorefter håndværkere, arkitekter og ingeniører med tilknytning til byggebranchen er blevet beskattet af værdien af eget arbejde, når det arbejde, de får udført for sig selv, ligger inden for deres aktuelle beskæftigelsesområde. Såvel mestre som ansatte svende kan blive beskattet af værdi af eget arbejde. Derudover kan håndværksmestre blive beskattet af mestersalær, såfremt de på tidspunktet for arbejdets udførelse driver selvstændig håndværksvirksomhed, samt blive beskattet af hovedentreprenørsalær, såfremt den pågældende har det overordnede ansvar for de fremmede entrepriser og fører det løbende tilsyn med byggeriet. De skattemæssige regler om beskatning af værdi af eget arbejde, mestersalær og hovedentreprenørsalær har jeg behandlet i en tidligere offentliggjort artikel<sup>2</sup>.

Men det er ikke kun inden for skattelovgivningen, at byggebranchen behandles anderledes end andre erhvervsdrivende, idet der i momsloven<sup>3</sup> også findes særlige regler for byggebranchen, hvorefter der i forbindelse med byggearbejder til eget brug skal beregnes og betales moms af værdien af eget arbejde. Endvidere gælder der særlige regler for udtagningsmoms, når det drejer sig om udtagning i forbindelse med byggeri mv. Emnet er navnlig blevet aktualiseret efter Landsskatterettens kendelse af 24. august 2001<sup>4</sup> offentliggjort i TfS 2001,830. Kendelsen er af skattemyndigheden er anket til landsretten.<sup>5</sup>

Jeg vil i nærværende artikel redegøre for og vurdere de momsmæssige regler ved udtagning af varer fra en erhvervsvirksomhed, herunder fra en håndværksvirksomhed samt de momsmæssige regler for værdi af eget arbejde, navnlig når arbejdet udføres af den momspligtige selv til privat brug. Det vil sige den situation, hvor en håndværksmester udfører arbejde for sig selv, f.eks. ved opførelse, ombygning, forbedring, reparation af egen helårs- eller sommerbolig.

## **2. Momslovens regler om udtagning, herunder de særlige regler for byggeri mv.**

---

<sup>1</sup> Det ledende præjudikat blev afsagt af Højesteret den 23. januar 1928 - UfR 1928.276 H.

<sup>2</sup> SR-skat nr. 7-98 p. 377-414.

<sup>3</sup> Lovbekendtgørelse nr. 804 af 16. august 2000.

<sup>4</sup> Journal nr. 2-6-1661-0015.

<sup>5</sup> Landsretsdommen er ikke afsagt ved denne artikels deadline (15. oktober 2002).

I nærværende afsnit vil jeg redegøre dels for de generelle regler om udtagning af varer og ydelser, dels for de generelle regler vedrørende opgørelse af momsgrundlaget ved udtagning af varer og ydelser og dels for de særlige regler, der gælder for byggeri mv.

De særlige regler i momsloven, der vedrører byggeri, findes i:

1. ML § 5, stk. 4 - udtagningsreglerne (udtagningsmoms).
2. ML §§ 6 og 7 - byggemomsreglerne (pålægsmoms).
3. ML § 28, stk. 3 smh. stk. 2 - opgørelse af momsgrundlaget.

Reglerne om byggemoms vil ikke blive omtalt yderligere i nærværende sammenhæng, men der kan henvises til den i noten anførte litteratur.<sup>6</sup>

### 2.1. Udtagningsregler i ML § 5

Bestemmelsen om udtagningsmoms i ML § 5 skal sikre, at der sker en ligebehandling af en momspligtig person, der kan udtage varer fra virksomhedens lager eller udtage varer eller ydelser, som ellers sælges som led i virksomhedens drift, til privat brug (eller til formål i øvrigt som virksomheden ikke er momsregistreret for) og den forbruger, som skal købe tilsvarende vare eller ydelse af virksomheden inkl. moms. Såfremt reglerne i ML § 5 ikke fandtes, ville den momspligtige person kunne opnå en momsmæssig fordel ved at købe en vare eller ydelse, der ikke var momsbelagt, idet købsmomsen tidligere var fratrukket i virksomheden.<sup>7</sup> Der skal således ved udtagning af varer og ydelser, jf. ML § 5, beregnes moms, idet sådanne udtag sidestilles med levering af tilsvarende varer eller ydelser mod vederlag. Momsgrundlaget fremgår af ML § 28 og er, som gennemgået neden for i afsnit 2.2., forskelligt afhængig af, hvilken type udtag der er tale om.

#### 2.1.1. Udtagning generelt

ML § 5 stk. 1 omfatter udtagning af varer fra virksomheden, såfremt der er opnået fuld eller delvis fradragsret ved indkøb, fremstilling mv. af de pågældende varer, når udtagning sker til privat forbrug for virksomhedens indehaver eller for dennes personale eller til vederlagsfri overdragelse eller i øvrigt til formål, som ikke vedrører den afgiftspligtiges virksomheds levering af varer og ydelser. Dog har man

---

<sup>6</sup> Se bl.a. Momsvejledningen 2001 afsnit D.5 og Q.1, *Lars Loftager Jørgensen, Børge Aagaard Pedersen og Lars Rasmussen: Momsloven med kommentarer og EU henvisninger* kap. 3 § 6 og § 7 samt afsnit III Byggemoms, 4. udgave, Forlaget FSR 2002 (herefter cit. *Lars Loftager m.fl.: Momsloven med kommentarer*), *Susanne Aakjær Holst: Moms* kap. 3.4, Ringbindsværk udgivet af Forlaget Magnus, februar 2000 (herefter cit. *Susanne Aakjær Holst: Moms*), *Anja Gärtner: Moms* kap. 5.6.3, Ringbindsværk udgivet af Forlaget Magnus februar 2002 samt *Flemming Lind Johansen, Niels Henrik Pedersen, Søren Engers Pedersen: Moms 3 - Momspligtig værdi*, Forlaget Thomson 2001 (herefter cit. *Flemming Lind Johansen m.fl.: Moms 3*).

<sup>7</sup> Jf. også *Lars Loftager Jørgensen m.fl.: Momsloven med kommentarer* p. 127 og *Susanne Aakjær Holst: Moms* kap. 3.3.

undtaget udtagning af reklameartikler og vareprøver til en værdi af mindre end 100 kr. ekskl. moms fra momspligten, jf. ML § 5, stk. 1, sidste pkt.

Bestemmelsen omfatter alle momspligtige virksomheder, der udtager varer, som er tænkt til videresalg i virksomheden, til det i bestemmelsen nævnte brug, herunder f.eks. til indehaverens private forbrug. Varer, der ikke er bestemt til videresalg, men hvor der har været fuld fradrag for købsmomsen, er også omfattet af bestemmelsen. F.eks. er en sølvsmed blevet anset som momspligtig af sølvvarer, som han havde udtaget til privat forbrug i henhold til denne bestemmelse, jf. Departementets afgørelse nr. 883 (marts 1984). Momsnævnet har fastslået, at lystfartøjer, der af momsregistrerede bådebyggere og forhandlere udtages til testning, kapsejlad, træningssejlad mv. kan anvendes momsfrit inden for en periode af 1 år, uanset hvem der sejler i eller afprøver båden i denne periode, da disse sejladser anses som erhvervsmæssige, jf. Momsnævnets afgørelse nr. 1040 (april 1988). Det vil sige, at først efter denne 1 års test-/prøveperiode skal udtagningsmomsen beregnes og afregnes. Efter afgørelsens formulering må det antages også at gælde udtagning til indehaverens private brug, herunder deltagelse i kapsejladser, når blot brugen det første år betegnes som en testperiode.

*ML § 5, stk. 2* omfatter udtagning af *varer og ydelser*, når de tages i anvendelse til formål som nævnt i ML § 42, stk. 1 og 3, såfremt der er opnået fuld eller delvis fradragsret ved indkøb, fremstilling mv. af de pågældende varer og ydelser. Formål omfattet af ML § 42, stk. 1 er f.eks. kost til virksomhedens indehaver og personale, anskaffelse og drift af bolig for virksomhedens indehaver og personale og naturalaf lønning af virksomhedens personale.<sup>8</sup> Stk. 3 omfatter kursusvirksomheders overnatning og bespisning af kursister, hvor der dog alene skal beregnes moms af 3/4 af beløbet, da den resterende del af beløbet er fradragsberettiget, jf. ML § 42, stk. 3.

*ML § 5, stk. 3* omhandler udtagning af *ydelser* til privat brug for virksomhedens indehaver eller til dennes personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål. Bestemmelsen skal sikre, at der ikke alene beregnes moms ved udtagning af virksomhedens varer bestemt til videresalg, men også af ydelser, som virksomheden almindeligvis sælger til tredjemand. Privat brug skal dog i henhold til stk. 3 forstås snævere end i stk. 1, idet ydelser kan udtages uden momsmæssige konsekvenser til formål, som er fritaget for moms efter ML § 13, hvilket betyder at der kan ske udtagning af ydelser momsfrit til brug for virksomhedens ikke-registreringspligtige aktiviteter.<sup>9</sup> Udtagning til privat forbrug skal i relation til denne bestemmelse således alene forstås som virksomheden uvedkommende formål. Bestemmelsen rammer samtlige momspligtige virksomheder, hvor der ikke er tale om salg af egentlige varer men derimod salg af tjenesteydelser, som f.eks. advokater, revisorer, ejendomsmæg-

---

<sup>8</sup> Se samtlige definerede formål i ML § 42, stk. 1, nr. 1-7.

<sup>9</sup> Jf. *Susanne Aakjær Holst*: Moms kap. 3.3.3 og Momsvejledningen 2001 D.4.2.3, hvor der gives følgende eksempel: »En virksomhed, der f.eks. sælger edb-ydelser eller administrationsydelser, kan derfor - uden at skulle betale moms - udtage disse ydelser til brug for ikke momspligtige aktiviteter i virksomheden som f.eks. finansielle aktiviteter.«

lere mv. Det må således være klart, at såfremt sådanne erhvervsdrivende yder den samme ydelse til sig selv privat, som i almindelighed ydes tredjemand i tilknytning til virksomhedens drift, vil der skulle beregnes udtagningsmoms på tilsvarende vis som købmanden, der udtager varer fra sin købmandsforretning. Momsnævnet har i en afgørelse fastslået, at ejendomsmæglere skal betale moms på basis af normalsalær i forbindelse salg af egen ejendom, hvorimod der ikke skal betales udtagningsmoms i forbindelse med egne ydelser ved køb af fast ejendom, jf. Momsnævnets afgørelse nr. 701 (december 1980). Afgørelsen vil blive yderligere omtalt nedenfor i afsnit 2.2. Det må derfor antages, at der gælder tilsvarende regler for revisorer, der udarbejder egen selvangivelse samt advokater, som udarbejder et skøde i forbindelse med egen ejendomshandel.<sup>10</sup>

### 2.1.2. Udtagning i byggevirksomheder

Udover de ovennævnte udtagningsregler, som ved en umiddelbar vurdering skulle kunne omfatte udtagning fra alle typer momspligtige virksomheder, er der i *ML* § 5, stk. 4 en særlig udtagningsregel for byggevirksomheder, hvorefter udtagning af varer og ydelser i forbindelse med byggeri mv. til formål, som ikke vedrører den momspligtige virksomheds leverancer sidestilles med levering mod vederlag. Reglen skal ses som et supplement til byggemomsreglerne i *ML* §§ 6 og 7, idet byggemomsreglerne i § 6 og § 7 vedrørende opførelse af bygninger mv. for egen regning ikke omfatter bygge- og anlægsvirksomheders udtagning af byggeri.<sup>11</sup>

Anvendelsesområdet for *ML* § 5, stk. 4 er bredere end *ML* § 4, stk. 3, idet »formål, som ikke vedrører den momspligtige virksomheds leverancer« skal forstås dels som anvendelse til virksomhedens ikke-momspligtige aktiviteter, f.eks. opførelse af en bygning, som ikke skal anvendes i den momspligtige del af virksomheden, dels anvendelse til indehaverens brug, dels anvendelse til ikke fradragsberettigede formål som f.eks. bolig, børnehaver og sommerhuse for virksomhedens personale, jf. *ML* § 42, stk. 1 og dels anvendelse til andre for virksomheden uvedkommende formål.

Udtagningsreglerne i *ML* § 5, stk. 4 omfatter projektering og håndværksarbejde i forbindelse med opførelse, ombygning og modernisering samt reparation og vedligeholdelse af fast ejendom. Byggeadministration og anlægsarbejder<sup>12</sup>, herunder byggemodning<sup>13</sup> af jordarealer er også omfattet. Det vil sige, at det ikke alene er arbejde vedrørende selve bygningen, men også anden fast ejendom er omfattet af bestemmelsen. Som en helt generel regel vil der kun skulle beregnes og afregnes

---

<sup>10</sup> Jf. også *Lars Loftager m.fl.*: Momsloven med kommentarer p. 135.

<sup>11</sup> Jf. *Susanne Aakjær Holst*: Moms kap. 3.3.4.

<sup>12</sup> Anlægsarbejder på fast ejendom er f.eks. nyanlægning af parkeringspladser og haveanlæg, jf. Momsvejledningen 2001 Q.1.5.1.

<sup>13</sup> Ved byggemodning forstås det arbejde på en grund, der går forud for opførelsen af en bygning, f.eks. terrænregulering, dræning, nedlægning af hovedvandedninger, etablering af hovedkloakanlæg, vejanlæg og andre fællesanlæg, jf. Momsvejledningen 2001 Q.1.5.1.

udtagningsmoms, såfremt virksomheden leverer tilsvarende ydelser til 3. mand. Der vil i visse situationer dog også kunne blive tale om beregning og afregning af udtagningsmoms, såfremt virksomheden er omfattet af byggemomsreglerne i ML § 6 og § 7.

Omfattet af udtagningsreglerne er dels materialer, som virksomheden selv fremstiller og sælger til tredjemand i forbindelse med byggeri for fremmed regning, f.eks. egne fremstillede døre og vinduer, dels materialer, som virksomheden har indkøbt, og som indgår som en integreret del af leverancer vedrørende byggeri for fremmed regning, f.eks. murersten, træ, søm, skruer. Se hertil Momsnævnets afgørelse nr. 180 (juli 1968).

Såfremt håndværksmesteren i forbindelse med sit private byggearbejde anvender et af virksomhedens driftsmidler, f.eks. en blandemaskine, anses dette også som udtagning af en momspligtig ydelse jf. ML § 5, stk. 4, såfremt det pågældende driftsmiddel også anvendes i forbindelse med byggeleverancer til tredjemand. Indkøbes blandemaskinen specielt til indehaverens private byggeri, vil der ikke være fradrag for købsmomsen, jf. ML § 37, stk. 1, da driftsmidlet ikke udelukkende anvendes til virksomhedens momspligtige leverancer af varer og ydelser, og der vil derfor heller ikke skulle betales udtagningsmoms efter ML § 5, stk. 4. Hvis blandemaskinen på indkøbstidspunktet er bestemt til såvel privat anvendelse som til anvendelse i virksomheden i forbindelse med byggearbejder for fremmed regning, vil der alene være tale om delvis fradrag for købsmomsen svarende til den erhvervsmæssige anvendelse, jf. ML § 38, stk. 1, hvorfor udtagningsreglerne i ML § 5, stk. 4 heller ikke i denne situation bliver aktuelle, da købsmomsen vedrørende den private anvendelse ikke er fratrukket i forbindelse med indkøbet.

Lader håndværksmesteren sine ansatte udføre en del af arbejdet på sit private byggeri, skal der betales udtagningsmoms af værdien af det arbejde, som udføres af virksomhedens ansatte, selvom arbejdet falder uden for de ansattes normale fagområde, jf. Momsnævnets afgørelse nr. 180 (juli 1968). Det betyder, at såfremt murermesteren får en af sine ansatte murer til at udføre såvel murer- som tømrerarbejde på huset, som han er ved at bygge til sig selv, skal der i følge praksis betales udtagningsmoms af værdien af både murer- og tømrerarbejdet, selvom en del af arbejdet falder uden for det arbejdsområde, som den ansatte normalt beskæftiger sig med i virksomheden.

Værdien af indehaverens eget arbejde er også momspligtigt, men dog kun i det omfang arbejdet, som indehaveren udfører, falder inden for den pågældendes fag eller et hertil nært knyttet fagområde, jf. Momsnævnets afgørelse nr. 180 (juli 1968) og TfS 2001,830 LSR. Snedker- og tømrerarbejde betragtes i denne henseende som hørende til samme fagområde, jf. Momsnævnets afgørelse nr. 180 (juli 1968).<sup>14</sup> Det vil sige, at såfremt murermesteren også udfører tømrerarbejde på huset, som han bygger til sig selv, vil han alene skulle betale udtagningsmoms af værdien af murerarbejdet og ikke af tømrerarbejdet, da han i sin virksomhed som murermester ikke udfører tømrerarbejde. Det er dog ikke afgørende for momspligten af værdien

---

<sup>14</sup> Se også Momsvejledningen 2001 Q.1.5.1.

af eget arbejde, at den momspligtige er faglært inden for det pågældende fagområde. Således blev en landmand anset momspligtig af værdien af eget murer- og tømrerarbejde i forbindelse med opførelse af et parcelhus til sig selv, da han ved siden af sin landbrugsvirksomhed over en årrække havde købt 5 grunde, hvorpå han havde opført og efterfølgende solgt 5 parcelhuse, hvor han selv sammen med en arbejdsmand havde udført murer- og tømrerarbejdet, jf. UfR 1988.183H. Momsnævnet udtalte i sin afgørelse<sup>15</sup>, at inden for momssystemet har faguddannelse som sådan ingen særlig betydning for momsregningen af eget arbejde, når det ligger fast, at gårdejereren rent faktisk udførte murer- og tømrerarbejdet både i de huse, som blev solgt, og i huset til eget brug. Landsretten anførte som begrundelse for momsregningen, at gårdejereren ved siden af sin virksomhed inden for landbrug tillige havde været beskæftiget med byggevirksomhed, idet han til dels med eget arbejde og på egne grunde havde opført huse til videresalg, hvorfor opførelsen af bolig til eget brug fandtes omfattet af reglerne om udtagningsmoms efter de dagældende regler i ML § 11, stk. 1 (svarer til nugældende § 5, stk. 4), således at der skulle betales moms af eget arbejde efter dagældende regler i ML § 8, stk. 3 (svarer til nugældende § 28, stk. 3). Højesteret stadfæstede, af de grunde der var anført af landsretten, dommen.

Der skal betales moms af værdi af eget arbejde, uanset om eget arbejde udføres inden for normal arbejdstid eller i indehaverens fritid, jf. Momsnævnets afgørelse nr. 477 (juli 1977) og TfS 2001,830 LSR. I Momsnævnets afgørelse fra 1977 fremgår det af sagsreferatet, at eget arbejde var udført uden for normal arbejdstid, men nævnet lægger tilsyneladende ikke vægt på denne omstændighed, idet det fastslås, at de pågældende interessenter skal betale moms af værdi af eget arbejde, da arbejdet falder inden for deres eget fag, og nævnet nævner intet om, at der kan være forskel på den momsmæssige behandling, om udførelsen af eget arbejde sker inden eller uden for normal arbejdstid. I TfS 2001,830 LSR udtaler Landsskatteretten positivt, at man ikke finder, at det forhold, at arbejdet er foregået i ferier, weekender og på helligdage, kan føre til, at forholdet ikke kan sidestilles med levering mod vederlag, og Landsskatteretten har i den forbindelse tillagt det vægt, at begreberne selvstændig økonomisk virksomhed og levering mod vederlag hverken i momsdirektivet, momsloven eller i lovforarbejderne ses afgrænset på baggrund af sædvanlig arbejdstid.

Som det fremgår af ovenstående, er det en forudsætning for beregning og betaling af udtagningsmoms efter ML § 5, stk. 4 af værdien af eget arbejde, at den, der udfører arbejdet, er selvstændig erhvervsdrivende med momspligtig virksomhed inden for byggebranchen. Det vil sige, at en tømrersvend ikke skal betale moms af værdi af eget arbejde. Dette fremgår klart af Momsnævnets afgørelse nr. 180 (juli 1968), hvor det anføres: *»Ved opførelse af et hus til egen beboelse eller ved andet byggearbejde, for hvilket bygherren ikke har fradragsret for indgående afgift, skal der ikke svares afgift af bygherrens eget arbejde, såfremt han ikke er selvstændig*

---

<sup>15</sup> Momsnævnets afgørelsen nr. 859 (marts 1984), som også er medtaget i referatet af den offentliggjorte højesteretsdom i UfR 1988.183.

*erhvervsdrivende, men alene er lønmodtager.*« Det er endvidere alene momspligtige personer, der er momspligtige for tilsvarende leverancer af varer og ydelser i forbindelse byggeri mv. for fremmed regning, jf. ML § 4, eller for egen regning, jf. ML §§ 6 og 7, som kan blive momspligtig af værdi af eget arbejde efter ML § 5, stk. 4. Det betyder, at selvbyggere, der driver anden momspligtig virksomhed, ikke skal betale moms af værdi af eget arbejde, jf. f.eks. Momsnævnets afgørelse nr. 285 (april 1970), hvor en person, der drev selvstændig virksomhed som modelsnedker inden for jern- og metalindustriens fagområde, ikke skulle betale moms af det af ham udførte tømrer- og snedkerarbejde ved opførelse af hus til eget brug. Momsnævnet anså således ikke, at den pågældendes fag havde nogen tilknytning til byggefagene.<sup>16</sup> Hvor nært beslægtet virksomheden skal være med byggefagene, før man falder ind under ML § 5, stk. 4 er der umiddelbart ikke nogen afklaring af, ud over den ovennævnte afgørelse.

Efter ML § 3, stk. 1 er momspligtige personer såvel fysiske som juridiske personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed. Det betyder, at en momspligtig person kan være enhver form for selskabs- og virksomhedsdannelse, f.eks. et aktie- eller anpartsselskab, et interessentskab, en fond, en forening eller et enkeltmandsfirma.<sup>17</sup> Et interessentskab er således i momsmæssig henseende en selvstændig momspligtig person, hvilket betyder at de enkelte interessenter ikke anses som momspligtige personer. Ikke desto mindre har Momsnævnet i afgørelse nr. 477 (juli 1977) fastslået, at reglerne om udtagningsmoms af eget arbejde også finder anvendelse på deltagere i et interessentskab, selvom det er interessentskabet som sådant, der er den momspligtige person. I den konkrete sag var der tale om, at to tømrermestre, der sammen drev en byggeforretning i interessenskabsform, hvor de begge var ansvarlige indehavere. De to interessenter havde hver købt en grund, som ikke indgik i interessentskabets aktivmasse, hvorpå de opførte et enfamilieshus til eget brug. Arbejdet med opførelsen af husene var udført af dem selv personligt uden for normal arbejdstid og uden anvendelse af ansatte i interessentskabet. De havde heller ikke gensidigt bistået hinanden med opførelsen af de to huse. Momsnævnet fandt, at de to interessenter skulle betale moms af det tømrer- og snedkerarbejde, som de havde udført ved opførelsen af husene til eget brug, idet det nævnte arbejde faldt inden for deres eget fag. Derimod må det antages, at såfremt en håndværksmester driver sin virksomhed i anpartsselskabsform, som også i momsmæssig henseende anses som en selvstændig momspligtig person, jf. ovenfor, vil hovedanpartshaveren (indehaveren af den momspligtige virksomhed), hvis han selv deltager i byggearbejdet, skulle sidestilles med øvrige ansatte i virksomheden, hvilket betyder, at der skal beregnes moms jf. ML § 5, stk. 4 af hovedanpartshaverens arbejde, uanset om arbejdet falder inden for hans fagområde eller ej. Dette gælder imidlertid kun, såfremt arbejdet udføres inden for normal arbejdstid. Udfører hovedaktionæren derimod arbejdet i sin fritid, er han ikke en momspligtig person,

---

<sup>16</sup> Jf. Momsvejledningen 2001 Q.1.5.1.

<sup>17</sup> Jf. Momsvejledningen 2001 C.1.2.

hvilket betyder, at der kun kan blive tale om beregning af moms af værdi af eget arbejde, såfremt betingelserne i reglerne om byggemoms (ML §§ 6 eller 7) er opfyldt. Hvorfor denne forskel på den momsmæssige behandling af indehaveren af håndværksvirksomhedens eget arbejde, når arbejdet udføres i indehaverens fritid, og når virksomheden drives som hhv. et interessentskab eller et anpartsselskab? I begge situationer er det interessentskabet eller anpartsselskabet, der er den momspligtige person, og da arbejdet er udført i indehaverens fritid, vil indehaveren i begge situationer kunne betragtes som en ikke momspligtig person. Den eneste begrundelse, jeg umiddelbart kan se, er forskellen i indehaverens hæftelsesansvar i de to selskabsformer. Såfremt interessentskabet ikke har midler til betaling af momsen, hæfter indehaveren (interessenten) personligt og solidarisk sammen med øvrige interessenter for interessentskabets momstilsvær. Hvis virksomheden derimod drives som et anpartsselskab, hæfter indehaveren kun begrænset for virksomhedens gæld - herunder momsgæld, hvorfor momskravet alene kan gøres gældende i selskabet. Indehaveren af anpartsselskabet kan således ikke gøres personlig ansvarlig for betaling af momstilsværet. Jeg finder dog ikke denne begrundelse med henvisning til hæftelsesforholdet i de forskellige selskabsformer overbevisende og stiller derfor spørgsmålstegn ved rigtigheden af den foreliggende praksis for interessenter.

Udover egentlig håndværksarbejde (murer-, tømrer-, elektriker-, VVS- arbejde etc.), er, som nævnt indledningsvis i nærværende afsnit, arbejde i forbindelse med projektering, herunder arkitekt- og ingeniørarbejde, i forbindelse med byggeri også omfattet af udtagningsmoms på værdi af eget arbejde efter ML § 5, stk. 4. Det vil sige, at såfremt en arkitekt udarbejder tegninger til et hus til sig selv, eller ingeniøren laver bygningskonstruktioner og -beregninger vedrørende egen bolig, skal der også betales moms af værdien af dette arbejde. Dette gælder i hvert fald, såfremt arkitekten/ingeniøren driver en momspligtig virksomhed med tilsvarende arbejdsopgaver vedrørende byggearbejder for fremmed regning. Hvis f.eks. arkitekten i sin momspligtige virksomhed udelukkende arbejder med industriel design, og således aldrig i sin momspligtige virksomhed udarbejder bygningstegninger, vil han ikke skulle beskattes af værdien af arbejdet med udførelse af tegning til eget hus, jf. afgrænsningen ovenfor. En håndværksmester vil også kunne blive momspligtig af eget projekteringsarbejde, såfremt han udfører tilsvarende opgaver ved byggeri for fremmed regning.

## 2.2. Momsgrundlaget

I de forudgående afsnit har jeg alene nævnt, at der skulle betales moms ved udtagning af varer og ydelser fra virksomheden, uden nærmere at komme ind, hvorledes momsgrundlaget opgøres.

Reglerne for momsgrundlaget for udtagning af varer og ydelser efter ML § 5 findes i ML § 28.

Ifølge ML § 28, stk. 1 er momsgrundlaget ved *udtagning af varer og ydelser efter ML § 5, stk. 1-3 indkøbsprisen eller fremstillingsprisen* ekskl. moms, men medregnet

told- og afgifter, som nævnt i ML § 27, stk. 2, nr. 1.<sup>18</sup> Således skulle en smedemester betale moms på grundlag af fremstillingsprisen af en båd, som han selv havde fremstillet, og som var anset udtaget til privat brug, selvom denne værdi oversteg den senere salgspris, jf. Momsnævnets afgørelse nr. 476 (juli 1977). Hvis der alene er tale om enkelte udtag i løbet af et indkomstår, volder det ikke de store administrative problemer at registre og betale moms af udtagningen. Hvis der derimod er tale om en løbende udtagning, f.eks. en købmands udtagning af dagligvarer til eget brug fra forrentningen, er der i ML § 29, stk. 2 indsat en bestemmelse, hvorefter skatteministeren for grupper af virksomheder kan bestemme, at momsberigtigelsen af varer og tjenesteydelser efter reglerne i § 28, stk. 1, kan ske efter standardbeløb.<sup>19</sup> I tilfælde, hvor momsgrundlaget opgøres på grundlag af en kalkulation, f.eks. ved beregning af en fremstillingspris, kan skatteministeren tilsvarende bestemme, at momsberigtigelsen skal foretages efter standardbeløb, jf. ML § 29, stk. 2.<sup>20</sup> Denne bemyndigelse har skatteministeren bl.a. udnyttet i Bek. nr. 192 af 20. marts 2001 om momsloven, hvor der i § 13 gives landbrugsvirksomheder, der udtager egne produkter til forbrug, herunder til kost til ansatte, skal betale moms på grundlag af de satser, som Ligningsrådet har fastsat for det pågældende indkomstår<sup>21</sup>. Tilsvarende kan restauranter mv., der udtager kost til naturalaf lønning af ansatte, betale udtagningsmoms på grundlag af de af Ligningsrådets for det pågældende indkomstår fastsatte satser, jf. samme bek. § 14.<sup>22</sup> Selvom der i bekendtgørelsen alene er nævnt de to nævnte erhvervsgrupper, må det antages, at også andre erhvervsgrupper, hvor

---

<sup>18</sup> Har virksomheden selv indført varen fra steder uden for EU, anses en i overensstemmelse med reglerne i § 32, stk. 1 fastsat værdi som indkøbsprisen, jf. ML § 28, stk. 1, sidste pkt. For varer indført fra andre EU-lande, er momsgrundlaget vederlaget for varerne, eksklusiv moms, dvs. fakturaværdien, jf. *Lars Loftager Jørgensen* m.fl.: Kommentarer til Momsloven p. 478.

<sup>19</sup> Når ML § 29, stk. 2 henviser til ML § 28, stk. 1, omfatter skatteministerens bemyndigelse fastsættelse af standardbeløb ved udtagning efter ML § 5, stk. 1-3. Det må modsætningsvis betyde, at bemyndigelsen ikke kan udstrækkes til fastsættelse af standardbeløb ved udtagning efter ML § 5, stk. 4.

<sup>20</sup> Begrundelsen for denne bemyndigelse er at give mulighed for en forenkling af afgiftsberigtigelsen for visse grupper af virksomheder, der udtager egne indkøbte eller fremstillede varer ud til privat brug, jf. bemærkningerne til § 9, stk. 2 i momsloven af 1967 (svarende til § 29, stk. 2 i den nugældende momslov), jf. FT 1966/67, Tillæg A sp. 323.

<sup>21</sup> Se f.eks. TS-cirk. 2001-46 pkt. 5 for indkomståret 2002.

<sup>22</sup> Skatteministeriet fastsatte i afgørelse nr. 349 (juni 1972) et standardbeløb på 3.000 kr. tillagt udgiften til bedækning og følpengge ved stuteriejeres udtagning af heste til eget brug. Beløbet blev i 1980 forhøjet til 7.000 kr. pr. hest tillagt udgiften til bedækning og følpengge, jf. afgørelse nr. 737 (december 1980). Spørgsmålet er, om dette standardbeløb fortsat er gældende, men der er tilsyneladende ikke kommet afgørelser eller udtalelser, der har givet udtryk for, at den pågældende praksis skulle være ændret, men der er på den anden side intet anført om den pågældende standardsats hverken i den seneste udgave af momsvejledningen eller i et cirkulære, hvilket kan betyde, at det er de generelle regler i ML § 28, stk. 1, der skal anvendes ved opgørelse af momsgrundlaget.

der foreligger standardsatser for skatteansættelsen af udtagning til privat forbrug<sup>23</sup>, f.eks. købmænd, vil kunne betale moms på grundlag af de fastsatte standardsatser, eller de beløb, som ligningsmyndigheden har lagt til grund ved skatteansættelsen. I Momsvejledningen 2001 udtrykkes det således: »Ved vurderingen af, om fastsættelsen af indkøbs- eller fremstillingsprisen er sket korrekt, vil der i praksis blive lagt vægt på, hvilket beløb ligningsmyndigheden har ansat en given udtagning til. Momsberegningen skal foretages på det tidspunkt, hvor udtagningen sker.«<sup>24</sup> Hvis der er tale om udtagninger, der sker løbende i et indkomstår, må sidste punkt i det fra momsvejledningen citerede skulle forstås således, at der også skal ske en løbende momsbe- og afregning. Det er således spørgsmålet, om udtagningen opgjort efter standardsatserne således skal fordeles ligeligt over indkomstårets momsperioder, eller om det ikke er tilstrækkeligt, at der sker endelig momsaf-regning af de løbende udtagninger i årets sidste momsperiode på grundlag af standardsatserne. Indehaveren kan vælge enten at anvende de foreliggende standardsatser som momsgrundlag eller lave en korrekt afregning på grundlag af indkøbs-/fremstillingsprisen af de faktiske udtagninger. Ved få enkeltstående udtagninger i løbet af indkomståret, vil der skulle ske løbende afregning af momsen i den momsperiode, hvori udtagningen er sket. Såfremt det ikke er praktisk muligt at foretage en løbende registrering af indehaverens eget forbrug, kan momsgrundlaget opgøres på grundlag af et skøn over forbruget i en momsperiode, f.eks. på grundlag af et skønnet årsforbrug.<sup>25</sup> Momsnævnet fastsætter i 1980, at momsgrundlaget for ejendomsmægleres værdi af eget arbejde i forbindelse med salg af egen bolig kan fastsættes til halvdelen af det salær, som den enkelte mægler normalt beregner sig i en tilsvarende handel for andre sælgere af fast ejendom, jf. Momsnævnets afgørelse nr. 701 (december 1980).<sup>26</sup> Momsnævnet har ved fastsættelsen af momsgrundlaget til halvdelen af normalsalæret forudsat, at mægleren opretholder sin normale fradragsret for momsen af de omkostninger, herunder til annoncering mv., som sædvanligvis afholdes af mægleren inden for rammerne af det almindelige salær i tilsvarende handel. Tilsvarende praksis gælder jf. Lars Loftager m.fl. for advokater, når en advokat berigtiger en ejendomshandel med sig selv som køber eller sælger.<sup>27</sup> Som påpeget af Lars Loftager m.fl. i Momsloven med kommentarer er der i momsloven ikke hjemmel til at kræve momsen beregnet med halvdelen af normalsalæret for ejendomsmæglere

---

<sup>23</sup> Se TS-cirk. 1001-52 pkt. 1 for indkomståret 2002.

<sup>24</sup> Jf. Momsvejledningen 2001 G.2.1 og *Lars Loftager m.fl.*: Momsloven med kommentarer p. 479.

<sup>25</sup> Jf. *Lars Loftager m.fl.*: Momsloven med kommentarer p. 478.

<sup>26</sup> I samme afgørelse udtaler momsnævnet, at der indtil videre ikke skal betales moms, hvis en mægler optræder som køber af fast ejendom, i tilfælde hvor der ikke medvirker anden ejendomsmægler, selvom den pågældende mægler udfører eventuelle opgaver ved handlens gennemførelse. Dette hænger antageligt sammen med, at det i almindelighed er sælger, der betaler udgifterne til ejendomsmægler i forbindelse med en ejendomshandel.

<sup>27</sup> Jf. *Lars Loftager m.fl.*: Momsloven med kommentarer p. 479.

og advokater.<sup>28</sup> Den pågældende praksis er heller ikke omtalt i Momsvejledningen 2001 under afsnittet om momsgrundlaget for udtagning af varer og ydelser omfattet af ML § 5, stk. 1-3.<sup>29</sup> I Momsvejledningen 2001 er der nærmere redegjort for, hvorledes momsgrundlaget for momsregistrerede vindmøllerejeres forbrug af eget el skal opgøres som en kalkulation over fremstillingsprisen pr. enhed (kWh), da salgsprisen til elværket ikke kan lægges til grund.<sup>30</sup>

Ved *udtagning af varer og ydelser i forbindelse med byggeri efter ML § 5, stk. 4* er momsgrundlaget derimod *virksomhedens almindelige salgspris* - eller hvis en sådan ikke findes - *en kalkuleret salgspris*, der skal omfatte samtlige de omkostninger og den avance, der i almindelighed indgår ved leveringen af varer og ydelser af den pågældende art, jf. ML § 28, stk. 3 smh. stk. 2.<sup>31</sup> Det vil med andre ord sige, at momsgrundlaget ved håndværksmesterens private byggeri mv. er det samme, som hvis der var tale om byggeri for en fremmed bygherre. I momsgrundlaget skal således indgå udgiften til anvendte materialer og medgået udgifter til ansattes arbejdsindsats. Til såvel materialer som arbejds løn til ansatte skal tillægges den sædvanlige avance; det vil sige den avance, der almindeligvis beregnes ved arbejde for en fremmed bygherre. Foruden inddækning af de normale omkostninger og avancer skal der også indregnes en avance til indehaveren af virksomheden (mestersalær)<sup>32</sup>. Derimod skal udgiften til fremmede entrepriser ikke medregnes i momsgrundlaget.<sup>33</sup> Opgørelsen af momsgrundlaget vil normalt ikke give anledning til problemer, hvis håndværksmesteren har udført tilsvarende byggearbejder for fremmed regning, da der i så fald vil foreligge et direkte sammenligningsgrundlag. Hvis vedkommende derimod ikke har udført tilsvarende arbejder for fremmed regning, og derfor er henvist til at anvende en kalkuleret salgspris, kan opgørelsen af momsgrundlaget blive mere kompliceret. For hvad er i så fald sammenligningsgrundlaget? Det er i bestemmelsen anført, at en kalkuleret salgspris skal omfatte »*samtlige de omkostninger og den avance, der i almindelighed indgår ved*

---

<sup>28</sup> Jf. op.cit. p. 479.

<sup>29</sup> Reglerne om momsgrundlaget efter ML § 28, stk. 1 er omtalt i Momsvejledningen 2001 afsnit G.2.1.

<sup>30</sup> Se nærmere om kalkulationsberegningen i Momsvejledningen 2001 G.2.1.

<sup>31</sup> ML § 28, stk. 2 fastlægger momsgrundlaget ved bytthehandel til virksomhedens almindelige salgspris, eller hvis en sådan ikke findes, en kalkuleret salgspris. Det er altså det samme momsgrundlag, der skal anvendes i forbindelse med udtagning efter ML § 5, stk. 4.

<sup>32</sup> Jf. Momsvejledningen 2001 G.2.3. Se også vedrørende opgørelse af momsgrundlaget *Anja Gärtner: Moms (Ringbindsværk)* kap. 5.6.3.4., februar 2002, Forlaget Magnus (herefter cit. *Anja Gärtner: Moms*).

<sup>33</sup> Jf. Momsnævnets afgørelse nr. 255 (september 1969), hvor det anføres, at der ikke skal svares moms af sådanne entrepriser og af materialer indkøbt af virksomheden til brug for andre håndværks-virksomheders arbejder ved byggeriet ud over den af de fremmede håndværkere (entreprenører) opkrævede. Se også Momsvejledningen 2001 Q.1.4.3.

*leveringen af varer og ydelser af den pågældende art*«. Af Momsvejledningen fremgår det, at såfremt håndværksvirksomheden ikke har en afsætning af tilsvarende byggerier til fremmede bygherrer, må der foretages en konkret vurdering af den enkelte virksomheds forhold og evt. en sammenligning med øvrigt byggeri af tilsvarende karakter i det pågældende område.<sup>34</sup> Det betyder, at håndværksmesteren med udgangspunkt i de konkrete omstændigheder laver en kalkulation over byggeriet inklusiv avancer. Det er imidlertid ikke givet, at myndighederne vil acceptere en sådan opgørelse. Se hertil f.eks. Momsnævnets afgørelse offentliggjort i TfS 1991,329, hvor et entreprenørselskab havde opgjort momsgrundlaget efter sin egen metode, som var den faste pris, som selskabet havde solgt byggeriet til. Told- og skattemyndighederne havde derimod udarbejdet en opgørelse dels på grundlag af en kalkuleret salgspris for håndværkere, materialer mv., da der ikke fandtes en almindelig salgspris herpå, og dels et gennemsnitsbeløb baseret på 10 andre andelsprojekter i området for arkitekt-, ingeniør- og byggesagshonorarer. Momsnævnet fandt, selvom de var enig med selskabet i, at en værdiberegning, der anvender kalkulationsmetoden, principielt ikke bør sammenblandes med andre metoder (gennemsnitsberegningen for de tre honorarer), at told- og skattemyndighedernes resultat var rimeligt. Momsnævnet kunne ikke acceptere selskabets beregninger, da selskabets metode alene gav plads for et dækningsbidrag på 1,8 pct., mens selskabets arbejder for fremmed regning viste et dækningsbidrag på 16 pct. Det er også i praksis fastslået, at avancetillæggene som minimum skal levne håndværksmesteren et overskud ved byggeri for egen regning, jf. TfS 1995,66 ØLD. I den konkrete sag var der opstået uenighed mellem bygherren og Toldmyndigheden om avancetillægget på de udbetalte lønninger i forbindelse med et byggeri for egen regning. Landsretten anførte bl.a. i sin dom, at det var ubestridt, at det avancetillæg på 45 pct. af den »rå løn«, som sagsøgeren (håndværksvirksomheden) lagde til grund i sine momsangivelser, ikke gav sagsøgerens byggeafdeling overskud og var betydeligt lavere end sagsøgers bruttoavance ved arbejde for fremmed regning og de gennemsnitlige bruttoavancer i branchen. Landsretten fandt det således ikke godtgjort, at Toldmyndighedernes skønsmæssige ansættelse på grundlag af, hvad der måtte anses for bruttoavancen »i almindelighed« i området, var et usagligt skøn. Toldmyndighederne havde ved den skønsmæssige ansættelse dels lagt de avancer, der var opnået ved virksomhedens salg af byggeri for fremmed regning, til grund ved fastsættelsen af tillæggene, dels inddraget oplysninger fra Danmarks Statistik og fra Byggefagenes Mesterforening »Midtjylland« om udviklingen i byggepriser og kalkulationsforhold og endelig taget højde for, at der i en del af byggeperioden havde været pris- og avancementstop.<sup>35</sup>

Selvom der ved et senere salg af huset konstateres et tab, vil der ikke kunne ske en reduktion af momstilsvaret beregnet med udgangspunkt i en almindelig eller

---

<sup>34</sup> Jf Momsvejledningen 2001 G.2.3.

<sup>35</sup> Momsnævnet har i tidligere afgørelser også accepteret skønsmæssige ansættelser foretaget af toldmyndighederne - se f.eks. afgørelse nr. 688 (juni 1980) og afgørelse nr. 765 (december 1981).

kalkuleret salgspris.<sup>36</sup> Selve momsafregningen kan heller ikke udskydes, indtil byggearbejdet er færdigt og taget i anvendelse, men afregningen skal foretages momsperiode for momsperiode med endelig regulering ved arbejdets færdiggørelse, hvilket betyder at medgåede materialer og arbejdsydelser medregnes i den momsperiode, de er taget i anvendelse.<sup>37</sup>

### **3. Vurdering af reglerne om momsgrundlaget for udtagning og reglerne om moms på værdi af eget arbejde**

Merværdiafgiften - i almindelighed benævnt moms - blev indført i Danmark i 1967 ved lov nr. 102 af 31. marts 1967. Loven erstattede den almindelige omsætningsafgift - den såkaldte OMS - som var blevet indført ved lov nr. 211 af 16. juni 1962.

Efter Danmarks indtræden i det Europæiske Fællesskab i 1973 har momslovgivning været tæt forbundet med de på området udstedte EU-direktiver. Således var den seneste større ændring af momsloven i 1994 - lov nr. 375 af 18. maj 1994 - en tilpasning af momsloven til 6. momsdirektiv<sup>38</sup>. Det synes som en vigtig forudsætning for varernes frie bevægelighed inden for EU, at der er en stor grad af harmonisering af merværdiafgiftssystemet.

Jeg vil i nærværende afsnit vurdere de i afsnit 2 gennemgåede regler med udgangspunkt i nedennævnte spørgsmål:

1. Hvorfor skal håndværksvirksomheder og andre med tilknytning til byggebranchen betale moms på et andet grundlag end andre momspligtige erhvervsdrivende ved udtagning af varer og ydelser til eget brug?
2. Er de gældende regler om udtagningsmoms og beregning af moms af værdi af eget arbejde i overensstemmelse med 6. momsdirektiv?

#### *3.1. Momsgrundlaget for udtagning*

Det overordnede formål med udtagningsreglerne i ML § 5 er at sikre en ligebehandling af en momspligtig person, som udtager en vare eller en ydelse fra sin virksomhed og en almindelig forbruger, der køber en vare eller ydelse af samme art.<sup>39</sup> Det vil sige, at der så vidt muligt skabes en momsmæssig neutralitet<sup>40</sup> mellem

---

<sup>36</sup> Jf. Momsnævnets tilføjelse til afgørelse nr. 765 (december 1981) i.f. og Momsvejledningen 2001 G.2.3 og Q.1.4.3.

<sup>37</sup> Jf. Momsvejledningen 2001Q.1.4.4. og Momsnævnets afgørelse nr. 308 (december 1970)

<sup>38</sup> Rådets 6. direktiv af 17. maj 1977 - 77/388/EØF.

<sup>39</sup> Jf. *Susanne Aakjær Holst*: Moms kap. 3.3. Se hertil også *Flemming Lind Johansen m.fl.*: Moms 3 p. 63 og *Lars Loftager Jørgensen m.fl.*: Momsloven med kommentarer p. 128.

<sup>40</sup> I de generelle bemærkninger til lovforslaget til momsloven fra 1967 anføres det, at »ved lovforslagets udarbejdelse har man lagt vægt på at udforme bestemmelserne således, at afgiften

den endelige forbruger, uanset om varen/ydelsen købes eller den udtages af egen virksomhed.<sup>41</sup> Trods dette fælles udgangspunkt for udtagningsreglerne, skal momsgrundlaget opgøres forskelligt alt afhængig af, om udtagningen er omfattet af ML § 5, stk. 1-3 eller ML § 5, stk. 4.

En håndværker, en arkitekt eller en ingeniør, der udfører arbejde i forbindelse med privat byggeri, skal betale moms på grundlag af en almindelig salgspris - og hvis en sådan ikke findes - en kalkuleret salgspris, jf. ML § 28, stk. 3 smh. stk. 2. Det vil sige et momsgrundlag inklusiv virksomhedens almindelige fortjeneste. Begrundelsen for, at det er salgsprisen eller en kalkuleret salgspris, der er momsgrundlaget, er, at der ikke skal være forskel i momsgrundlaget, om der er tale om arbejde for egen regning eller for fremmed regning. Eller som det udtrykkes i Momsvejledningen, ville anvendelse af indkøbs-/fremstillingsprisen som momsgrundlag indebære en fordel for en bygningshåndværker, i forhold til byggeri hvor bygherren ikke selv er bygningshåndværker.<sup>42</sup> Håndværksmesteren skal med andre ord heller ikke kunne opnå en momsmæssig fordel ved selv at kunne udføre arbejdet fremfor at lade en fremmed håndværksmester gøre det. Derimod kan enhver anden momsplichtig erhvervsdrivende udtage varer eller tjenesteydelser, som almindeligvis sælges til tredjemand, til privat forbrug til indkøbsprisen eller fremstillingsprisen på varen eller ydelsen. Hvis f.eks. en møbelhandler udtager en sofagrube til sig selv, skal der alene afregnes moms på grundlag af møbelhandlerens indkøbspris af sofagruppen fra møbelfabrikken. Det vil sige, at der i momsgrundlaget ikke skal indregnes den fortjeneste, som møbelhandleren ville tillægge indkøbsprisen, hvis han i stedet havde solgt den samme sofagrube til enhver anden kunde. Er det derimod møbelfabrikanten, der udtager en sofagrube, som han selv fremstiller og normalt sælger videre til møbelforretninger, vil han skulle betale moms på grundlag af fremstillingsprisen. Der er hverken i lovforarbejder, momsvejledning eller i litteraturen i øvrigt nærmere angivet, hvorledes man finder frem til fremstillingsprisen, men jeg mener, at alle de direkte henførbare produktionsomkostninger - materialer, arbejds løn mv. - skal indgå. Derudover bør vel også indgå en andel af de

---

*så vidt muligt bliver neutral. Den fuldstændige neutralitet i alle relationer er dog ikke mulig at opnå i praksis, bl.a. fordi reglerne må udformes på en sådan måde, at administrative hensyn for såvel erhvervslivet som for det offentlige tilgodeses.*« Den i citatet nævnte neutralitet, er dog neutralitet på et andet plan, end det jeg nævner ovenfor, idet der i denne sammenhæng tænkes på neutralitet på det plan, at beskatningen ikke i sig selv påvirker erhvervsvirksomhedernes og forbrugernes dispositioner, ved at nogle varer og ydelser er belagt med moms, og andre ikke er det. Det følger således heraf, at for at man kan opnå fuld neutralitet må moms i princippet omfatte alle varer og tjenester, ligesom alle produktions- og handelsled må inddrages under momsen. Jf. FT 1966/67 Tillæg A sp. 307 samt »Redegørelse vedrørende Merværdiafgift« p. 6. Når jeg taler om neutralitet tænkes der på neutralitet på forbrugerplan, således at det bør være det samme grundlag, som den endelige forbruger betaler moms af.

<sup>41</sup> Jf. *Lars Loftager Jørgensen m.fl.*: Momsloven med kommentarer p. 128.

<sup>42</sup> Jf. Momsvejledningen 2001 G.2.3. Samme begrundelse fremgår også af bemærkningerne til § 8, stk. 3 (svarer til nugældende § 28, stk. 3) i lovforslaget til momsloven fra 1967, jf. FT 1966/67 Tillæg A sp. 322.

indirekte produktionsomkostninger, som f.eks. el, varme, andel af generalomkostninger mv. Men der skal ikke indregnes den fortjeneste, som møbelfabrikanten normalt tillægger fremstillingsprisen i forbindelse med salg til kunder. Hvor er den momsmæssige neutralitet i disse situationer? Man kunne vel med lige så god ret argumentere for i disse tilfælde, at momsgrundlaget ved udtagning til privat forbrug skulle være det samme som ved salg til tredjemand. Som nævnt indledningsvis er begrundelsen for udtagningsreglerne Lov nr. 102 af 31. marts 1967., at den erhvervsdrivende ikke skal have nogen momsmæssig fordel ved at kunne udtage varer eller tjenesteydelser fra egen virksomhed til privat forbrug, som i øvrigt sælges til tredjemand. Dette mål, kan jeg ikke se bliver opfyldt ved udtagning efter ML § 5, stk. 1-3. Den erhvervsdrivende vil efter udtagning i henhold til ML § 5, stk. 1-3 i hvert fald altid kunne spare momsen af den fortjeneste, som virksomheden normalt beregner sig ved videresalg. Det fremgår således også af »Redegørelse vedrørende Merværdiafgift« fra 1964 p. 20,<sup>31</sup> at momsberigtigelsen af varer udtaget til indehaverens eget brug burde ske på grundlag af virksomhedens almindelige salgspris. Det angives ikke i bemærkningerne til lovforslaget til momsloven af 1967, hvorfor man afviger neutralitetsprincippet vedrørende den endelige forbruger ved generel udtagning af varer og ydelser, således at neutralitetsprincippet alene fastholdes for byggeri mv. Som indledende bemærkninger til § 8 (svarende til nugældende § 28) anføres blot, at i tilfælde hvor afgiftsberigtigelsen ikke sker i forbindelse med afsætning på almindelig forretningsmæssig basis, kan afgiftsberigtigelsen *ikke uden videre ske på grundlag af afsætningsprisen* (min fremhævelse), som ellers ifølge § 7 (svarende til nugældende § 27) er grundlaget for afgiftsberegningen. Men begrundelsen for, at »afgiftsberigtigelsen ikke uden videre kan ske på grundlag af afsætningsprisen« mangler. I bemærkningerne til § 8, stk. 3 (svarende til nugældende § 28, stk. 3) anføres som begrundelse for anvendelse af salgspris/kalkuleret salgspris, at *»uden en sådan regel måtte byggeri, som opføres af en bygningshåndværker enten til hans private brug eller til salg eller til udlejning, afgiftsberigtiges efter stk. 1<sup>32</sup>. Dette ville indbære en afgiftsmæssig begunstigelse i forhold til byggeri, hvor bygherren ikke selv er bygningshåndværker.«<sup>33</sup> Det vil sige en momsmæssig neutralitet mellem bygherren der bygger for sig selv, og bygherren som må entrere med en fremmed håndværks-virksomhed.*

Allerede i lov om almindelig omsætningsafgift fra 1962 fandtes der regler om afgiftsberegning ved udtagning af varer fra en afgiftspligtig virksomhed til indehaverens private brug. Spørgsmålet er, om der i forarbejderne til denne lov er anført en nærmere begrundelse for momsgrundlaget? I lovens § 11, stk. 1, nr. 2<sup>34</sup> var

---

<sup>31</sup> »Redegørelse vedrørende Merværdiafgift« fra 1964 dannede grundlag for momsloven fra 1967.

<sup>32</sup> Det vil sige til indkøbs-/fremstillingsprisen.

<sup>33</sup> Jf. FT 1966/67 Tillæg A sp. 322.

<sup>34</sup> I det fremsatte lovforslag fandtes bestemmelsen § 12, stk. 1, nr. 1. FT 1961/62 Tillæg A sp. 1358.

det anført, at der til virksomhedens afgiftspligtige omsætning skulle medregnes varer, der var udtaget til brug af virksomheden eller af dennes ejer. Det fremgik af lovens § 17, stk. 1<sup>35</sup>, at varer der blev udtaget til brug af virksomhedens ejer, var den afgiftspligtige værdi varernes indkøbspris eller fremstillingspris med tillæg af de i § 16, stk. 1 nævnte forbrugsafgifter.<sup>36</sup> Der fandtes i den pågældende lov ikke særlige regler for udtagning ved byggeri. I bemærkningerne til bestemmelsen om afgiftsgrundlag i forbindelse med udtagning (§ 16) i lovforslaget til lov om almindelig omsætningsafgift (1962) findes der ikke nogen nærmere begrundelse for valget af indkøbspris og fremstillingspris som afgiftsgrundlag. Rent faktisk kan man også konstatere, at man ved lovforslaget til momslovens § 8 (1967) blot anvender nøjagtig samme indledende bemærkninger til § 8, som er anført til § 16 i lovforslaget til almindelig omsætningsafgift (1962).<sup>37</sup>

Heller ikke i bemærkningerne til § 28 i lovforslaget<sup>38</sup> til den nye momslov fra 1994<sup>39</sup> findes en nærmere begrundelse for de to forskellige momsgrundlag ved generel udtagning og udtagning ved byggeri mv. Der anføres blot, at bestemmelserne svarer til den tidligere gældende lovs § 8, stk. 1 og stk. 3 med tilpasninger til de foreslåede ændrede regler om udtagning og de foreslåede regler om byggemoms i ML §§ 6 og 7.<sup>40</sup>

Jeg har derfor ikke kunnet finde en begrundelse for, at der skal gælde to forskellige momsgrundlag for udtagning af varer og ydelser generelt og for udtagning af varer og ydelser i forbindelse med byggeri mv., trods det fælles overordnede formål om at en erhvervsdrivende ikke skal kunne opnå en momsmæssig fordel ved at kunne udtage varer og ydelser fra sin egen virksomhed, fremfor hvis han skulle købe tilsvarende varer eller ydelser hos en konkurrent, eller sælge tilsvarende varer og ydelser til en kunde. Hvis det er denne momsmæssige neutralitet, der er det bærende synspunkt for udtagningsregler, burde momsgrundla-

---

<sup>35</sup> I det fremsatte lovforslag fandtes bestemmelsen i § 16, stk. 1. FT 1961/62 Tillæg A sp. 1362.

<sup>36</sup> I lov om almindelig omsætning (1962) fandtes en bestemmelse svarende til nugældende § 28, stk. 2 om byttehandel, hvor momsgrundlaget var varens almindelig engrospris eller virksomhedens almindelig detailpris med fradrag som anført i § 15, stk. 2, pkt. c. Såfremt en almindelig engrospris eller detailpris ikke forelå, var den afgiftspligtige værdi virksomhedens indkøbspris eller fremstillingspris med tillæg af de omkostninger og den avnace, der i almindelighed indgår i den afgiftspligtige værdi for sådanne varer, samt afgift som anført i § 16, stk. 1, jf. § 17, stk. 3. Det skal hertil bemærkes, at den almindelige omsætningsafgift blev opkrævet i engrosleddet, jf. § 1, sidste pkt.

<sup>37</sup> Se FT 1961/62 Tillæg A sp. 1362.

<sup>38</sup> Lovforslag nr. L 124 af 8. december 1993, FT 1993/94 Tillæg A sp. XXX

<sup>39</sup> Lov nr. 375 af 18. maj 1994.

<sup>40</sup> ML § 5, stk. 4 blev indsat imellem 1. og 2. behandling af lovforslaget, da man blev opmærksom på, at udtagning af varer og ydelser i forbindelse med byggeri ikke var omfattet af byggemomsreglerne i ML §§ 6 og 7, jf. Skattekartoteket 3.3.4, jf. FT 1993/94 Tillæg B sp. XXX.

get i *alle* tilfælde af udtagning være salgsprisen eller en kalkuleret salgspris. Det vil sige, at i så henseende er det byggebranchen som har de »rigtige« regler, hvorimod de øvrige erhvervsdrivende netop har en momsmæssig fordel, da der ikke er indregnet nogen fortjeneste til indehaveren i deres momsgrundlag. En forklaring på, at man ved udtagning generelt anvender indkøbsprisen eller fremstillingsprisen, kan være, at udtagningsreglerne for varer i ML § 5, stk. 1 skal ses i sammenhæng med fradragsreglerne i ML §§ 37 og 38 om fradragsret, idet det er udgangspunktet, at der alene skal betales udtagningsmoms, såfremt der er opnået fuld eller delvis fradragsret ved indkøb, fremstilling mv. af de pågældende varer.<sup>41</sup> Der er som indgående moms fratrukket en moms beregnet på grundlag af indkøbsprisen eller fremstillingsprisen, hvorved udtagningsreglerne nærmest får karakter af en tilbageføring af det for meget fratrukne momsbeløb, således at udtagning til privat brug bliver momsbelagt. Denne forklaring kan således hænge sammen med et hensyn, som måske kan udledes af de generelle bemærkninger til den første momslov fra 1967, hvor den fuldstændige neutralitet i alle relationer dog ikke er mulig at opnå i praksis, bl.a. fordi reglerne må udformes på en sådan måde, at administrative hensyn for såvel erhvervslivet som for det offentlige tilgodeses. Man kan måske derfor konkludere, at der er to væsentlige og vel for så vidt velbegrundede forhold, der trækker i hver sin retning - nemlig neutralitetsprincippet cfr. et administrativt hensyn til virksomheden (og evt. myndigheden). Neutralitetsprincippet er således det princip, der har slået igennem vedrørende byggeri, da der ofte her vil være tale om særdeles betydelige beløb, hvorimod det administrative hensyn har slået igennem på de generelle udtagningsregler for varer og ydelser, som sandsynligvis ikke vil være af samme beløbsmæssige størrelsesorden. Det vil sige en slags afvejning af, hvor stor en momsmæssig fordel den momspligtige vil kunne opnå ved udtagning af varer og ydelser til eget brug fra egen virksomhed. Denne afvejning af den momsmæssige fordel vil imidlertid ikke altid være retningsgivende, da man i praksis let vil kunne finde situationer, hvor der ikke er de store beløbsmæssige forskelle, f.eks. ved en håndværksmesters udtagning af varer og ydelser i forbindelse med en mindre renovering af egen bolig og en mekanikers udtagning af varer og ydelser i forbindelse med hovedreparation af egen bil.

En andet aspekt, som jeg også har undret mig over i forbindelse med min gennemgang af udtagningsreglerne, er, at man ved udtagning af ydelser omfattet af ML § 5, stk. 3 også anvender indkøbsprisen eller fremstillingsprisen som momsgrundlag, jf. henvisningen i ML § 28, stk. 1 til ML § 5, stk. 1-3. Ved udtagning af ydelser fra en virksomhed, som sælger tilsvarende ydelser til tredjemand, som f.eks. advokater, revisorer, konsulenter mv., er det vel svært at tale om ydelsens indkøbspris eller fremstillingspris. I sådanne tilfælde er sammenligningsgrundlaget vel snarere det beløb, som man ville beregne sig ved en salg af en tilsvarende ydelse til en kunde, klient mv. For ydelser omfattet af ML § 5, stk. 3, må henvisningen i ML § 28, stk. 1 imidlertid betyde, at der ved udtagning af ydelsen til eget brug ikke

---

<sup>41</sup> Se nærmere om hel- og delvis fradragsret hos f.eks. *Flemming Lind Johansen, Niels Henrik Pedersen og Søren Engers Pedersen: Moms 1 - fradragsret*, Forlaget Thomson 2002

skal indregnes den fortjeneste, som man ellers tillægger i forbindelse med salg af tilsvarende ydelse til en fremmed aftager. Det må antages, at når man sælger tjenesteydelser, er prisen for ydelsen fastsat således, at den dels dækker direkte og indirekte omkostninger forbundet med ydelsen, herunder medgået arbejdstid og dels en fortjeneste til indehaveren. Der er i den offentliggjorte praksis taget stilling til momsgrundlaget for ejendomsmæglere, hvor man tager udgangspunkt i normalsalæret; det vil sige, det beløb som man normalt sælger ydelsen til tredjemand til. Men ifølge momsnetværkets afgørelse, var det ikke hele normalsalæret, der skulle svares moms af, men alene af halvdelen af normalsalæret, da man forudsatte, at ejendomsmægleren havde fradragsret for momsen af de omkostninger, som sædvanligvis afholdes af mægleren inden for rammerne af det almindelige salær i tilsvarende handler. At momsen af sådanne sædvanlige omkostninger skulle udgøre et beløb, som kan begrunde en nedsættelse af momsgrundlaget til 50 pct. af normalsalæret, vil jeg umiddelbart stille mig tvivlende overfor, men faktum er imidlertid, at der ikke skal svares moms af hele normalsalæret, så det momspligtige beløb kommer til at »svare til« ML § 28, stk. 1, hvorefter fortjenesten til indehaveren ikke indgår i momsgrundlaget. Ifølge Lars Loftager Jørgensen m.fl. skulle tilsvarende praksis kunne anvendes af advokater, men som det også anføres sammesteds, er der hverken for advokater eller ejendomsmæglere hjemmel i momsloven til at kræve momsen beregnet med halvdelen af normalsalæret.<sup>42</sup>

Hvis der derimod er tale om en arkitekt, som ved byggeri for sig selv udarbejder tegninger og forestår projektering af byggeriet, skal momsgrundlaget ikke opgøres efter ML § 28, stk. 1, men efter ML § 28, stk. 3 smh. stk. 2, da disse arbejder er omfattet af udtagningsreglerne i ML § 5, stk. 4, hvorefter *hele* normalsalæret udgør momsgrundlaget, heri også indberegnet en fortjeneste til virksomhedens indehaver, idet momsgrundlaget her skal svare til normalsalæret (almindelig salgspris). Jeg har imidlertid svært ved at se, hvad der skulle begrunde denne forskelsbehandling af tjenesteydelser ydet sig selv.

### *3.2. Er de gældende regler i overensstemmelse med 6. momsdirektiv?*

Som det er fremgået af ovenstående gennemgang, er reglerne om udtagning af varer og ydelser og om momsgrundlaget i forbindelse hermed alle regler, der er indført i dansk lovgivning, inden Danmarks indtræden i EF i 1973. Siden Danmarks indtræden i EF (herefter benævnt EU) har vi således været nødt til at tilpasse vores lovgivning om moms til de direktiver, som vedtages i EU. Således var den seneste større ændring af momsloven i 1994 afledt af implementeringen af 6. momsdirektiv. Spørgsmålet er, om de regler, der er behandlet i nærværende artikel alle er i overensstemmelse med dette direktiv?

#### *3.2.1. De generelle udtagningsregler i ML § 5, stk. 1-3*

---

<sup>42</sup> Jf. op cit. Momsloven med kommentarer p. 479.

Efter 6. momsdirektiv<sup>43</sup> art. 5, stk. 6 sidestilles med levering mod vederlag det forhold, at en afgiftspligtig person fra sin egen virksomhed udtager et gode, som han anvender til privat brug for sig selv eller for sit personale, eller som han overdrager vederlagsfrit eller i øvrigt benytter til et for virksomheden uvedkommende formål, såfremt dette gode eller de bestanddele, det er sammensat af, har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften. Udtagelse af goder til virksomhedens eget brug i form af gaver af ringe værdi og vareprøver er dog ikke omfattet af bestemmelsen. Denne bestemmelse er fuldt ud implementeret med *ML § 5, stk. 1*. *ML § 5, stk. 1*, sidste pkt. er måske lidt mere restriktiv, da der er sat beløbsstørelse (100 kr.) på reklameartikler og lignende, som kan udtages uden moms. Art. 5, stk. 6, sidste pkt. nævner blot, at gaver af *ringe værdi* (min fremhævelse) er undtaget fra momspligten i forbindelse med udtagning.<sup>44</sup>

*ML § 5, stk. 2* må for en del af bestemmelsen anses at være i overensstemmelse med 6. momsdirektiv art. 5, stk. 7, litra a, hvorefter en afgiftspligtig persons udtagelse til brug for sin virksomhed af et gode, som er frembragt, udført, udvundet, bearbejdet, indkøbt eller indført inden for rammerne af virksomhedsudøvelsen, når erhvervelsen af et sådant gode hos en anden afgiftspligtig person ikke ville give ham ret til fuldt fradrag af merværdiafgiften sidestilles med levering mod vederlag. Direktivbestemmelsen er mere uddybende for så vidt angår de køb, der skal beregnes moms af. *ML § 5, stk. 2* omfatter også udtagning af ydelser til ikke fradragsberettigede formål. Der findes ikke umiddelbart en tilsvarende bestemmelse i direktivet.<sup>45</sup> I følge Susanne Aakjær Holst er art. 6, stk. 3 den bestemmelse, der nærmer sig momsloven mest.<sup>46</sup> I henhold art. 6, stk. 3 kan medlemsstaterne med henblik på at modvirke konkurrenceforvridning sidestille tjenesteydelser, som af en afgiftspligtig person udføres til brug for dennes virksomhed, såfremt en anden afgiftspligtig persons udførelse af en sådan tjenesteydelse ikke ville give ham ret til fuldt fradrag af merværdiafgiften. Anvendelse af art. 6, stk. 3 forudsætter imidlertid, at medlemsstaten iagttager den anførte procedure om samråd med det rådgivende udvalg vedrørende merværdiafgiften i art. 29. Såfremt der ikke har været et sådant samråd mellem Danmark og udvalget vedrørende denne bestemmelse (og det har der så vidt vides ikke), kan det være tvivlsomt, om denne del af bestemmelsen har direkte hjemmel i direktivet.

*ML § 5, stk. 3* vedrørende udtagning af ydelser må have hjemmel i 6. momsdirektiv art. 6, stk. 2, litra b, hvorefter vederlagsfri tjenesteydelser, som af den afgiftsplig-

---

<sup>43</sup> 6. momsdirektiv anvender en lidt anden terminologi end momslovens terminologi og den terminologi, jeg har anvendt i nærværende artikel. Udtagning benævnes i direktivet »udtagelse«, en vare benævnes et »gode«, en ydelse benævnes en »tjenesteydelse«, momsgrundlaget benævnes »beskatningsgrundlaget« - i momsloven benævnt som »afgiftsgrundlaget«.

<sup>44</sup> Jf. i det hele også *Lars Loftager Jørgensen: Momsloven med kommentarer* p. 127 og *Susanne Aakjær Holst: Moms* kap. 3.3.1.1.

<sup>45</sup> Jf. *Susanne Aakjær Holst: Moms* kap. 3.3.2.1.

<sup>46</sup> Jf. op.cit. *Moms* kap. 3.3.2.1.

tige person udføres til eget brug eller til brug for hans personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål, sidestilles med tjenesteydelser mod vederlag.<sup>47</sup>

I henhold til ML § 28, stk. 1 udgør momsgrundlaget for udtagning omfattet af ML § 5, stk 1-3 varens eller ydelsens indkøbspris eller fremstillingspris. Beskatningsgrundlaget<sup>48</sup> i henhold til 6. momsdirektiv vedrørende udtagning af goder omfattet af art. 5, stk. 6 og stk. 7 (svarende til ML § 5, stk. 1 og 2) er købsprisen for goderne eller for tilsvarende goder eller i mangel af en købspris, kostprisen; begge disse priser bestemt på det tidspunkt, hvor transaktionerne (udtagningerne) finder sted, jf. art. 11 A, stk. 1, litra b. Beskatningsgrundlaget for goder og tjenesteydelser omfattet af art. 6, stk. 2 (svarende til ML § 5, stk. 3) er de udgifter, som den afgiftspligtige person har haft i forbindelse med tjenesteydelsen, jf. art. 11 A, stk. 1, litra c.

Såvel i art. 11 A, stk. 1, litra b som litra c er der tale om momsgrundlag, hvori der ikke er indregnet nogen avance til den momspligtige virksomhed, hvilket således må betyde, at ML § 28, stk. 1 er i overensstemmelse med 6. momsdirektiv.

Beskatningsgrundlaget for tjenesteydelser omfattet af art. 6, stk. 3 er normalværdien af den omhandlede transaktion, jf. art. 11 A, stk. 1, litra d. Det betyder, at såfremt hjemlen til udtagning af ydelser til ikke fradragsberettigede formål efter ML § 5, stk. 2 er direktivets art. 6, stk. 3, er de gældende regler i ML § 28, stk. 1 for momsgrundlaget for disse udtagninger ikke i overensstemmelse med direktivet.

### 3.2.2. Udtagningsreglerne i forbindelse med byggeri mv.

Der findes ikke særlige bestemmelser vedrørende udtagning af varer og ydelser i forbindelse med byggeri i 6. momsdirektiv, udover at der i art. 5, stk. 5 er anført, at medlemsstaterne kan anse aflevering af visse byggearbejder som levering i henhold til stk. 1. I henhold til art. 5, stk. 1 forstås ved »levering af et gode« overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode. En sådan overdragelse anses som en afgiftspligtig transaktion. Det vil med andre ord betyde, at når der ikke findes særregler for byggeri - ud over ovennævnte - i direktivet, er spørgsmålet om hjemlen findes de generelle regler i art. 5, 6 og 11.

Hjemmelsspørgsmålet har senest været rejst i Landsskatterettens kendelse offentliggjort i TfS 2001,830. Sagen omhandler en udlært maskin-/møbelsnedker, som driver en personlig snedkervirksomhed. Snedkermesteren havde som privat person købt en sommerhusgrund, hvorpå han havde opført et sommerhus til brug til sig selv og sin familie. Sommerhuset blev opført af snedkeren selv med bistand fra

---

<sup>47</sup> Jf. også *Susanne Aakjær Holst*: Moms kap. 3.3.3.1.

<sup>48</sup> Beskatningsgrundlaget vedrørende indenlandske transaktioner fremgår af art. 11 A, stk. 1, litra a og omhandler *det generelle beskatningsgrundlag ved levering af goder og tjenesteydelser*, hvorefter beskatningsgrundlaget er den samlede modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af køberen, aftageren eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris. Det vil sige salgsprisen er det generelle beskatningsgrundlag. I stk. 2 er angivet, hvilke omkostninger og afgifter (f.eks. told, importafgifter), der skal medregnes i beskatningsgrundlaget, og i stk. 3 er angivet hvilke beløb (f.eks. rabat og bonus), der ikke skal medregnes i beskatningsgrundlaget.

familiemedlemmer i weekender, helligdage og ferier. Ansatte i snedkervirksomheden medvirkede ikke ved opførelsen. Til opførelsen anvendtes materialer, som var indkøbt til snedkervirksomheden. Materialerne blev udtaget af virksomheden, og den tidligere fratrukne købsmoms blev tilbageført i forbindelse med udtagningen. Derudover blev der indkøbt materialer fra andre leverandører samt anvendt fremmed arbejde (elinstallatør m.fl.) til arbejdet. Fakturaerne vedrørende disse blev udstedt til snedkeren som privatperson. Told- og skatteregionen havde fundet, at virksomheden var momspligtig af snedkerens eget arbejde samt materialer anvendt til opførelsen af sommerhuset med henvisning til ML § 7 og ML § 28, stk. 3.<sup>49</sup> Snedkervirksomhedens repræsentant nedlagde overfor Landsskatteretten påstand om, at opførelsen af det omhandlede sommerhus ikke var momspligtig. Til støtte herfor gjorde man principalt gældende, at der ikke var hjemmel i 6. momsdirektiv til et krav om beregning af moms af værdien af eget arbejde og af en kalkuleret avance. Subsidiært blev det gjort gældende, at snedkeren ved at opføre et sommerhus til eget brug ikke havde ageret som en afgiftspligtig person og dermed ikke kunne anses for omfattet af pligten til at beregne moms af værdien af eget arbejde og af en kalkuleret avance. Landsskatteretten når i sin kendelse frem til, at ML § 5, stk. 4 og § 28, stk. 3 måtte anses at have hjemmel i henholdsvis art. 5, stk. 5 og art. 6, stk. 3, samt art. 11 A, stk. 1, litra d. Landsskatteretten fandt herefter, at snedkerens opførelse af et sommerhus på egen grund til privat anvendelse udgjorde en udtagning til virksomheden uvedkommende formål i henhold til ML § 5, stk. 4. Landsskatteretten fandt ikke, at det forhold, at arbejdet foregik i ferier, weekender og på helligdag, kunne føre til, at forholdet ikke kunne sidestilles med levering mod vederlag. Landsskatteretten havde i den forbindelse tillagt det vægt, at begreberne selvstændig økonomisk virksomhed og levering mod vederlag hverken i momsdirektivet, momsloven eller i lovforarbejderne sås afgrænset på baggrund af sædvanlig arbejdstid. På denne baggrund stadfæstede Landsskatteretten den påklagede afgørelse.

Søren Engers har i flere artikler<sup>50</sup> gjort gældende, at det er tvivlsomt, om de gældende regler vedrørende udtagningsmoms i forbindelse med byggeri har hjemmel i 6. momsdirektiv. Vedrørende udtagningsreglerne er det væsentlige spørgsmål, om der er hjemmel i direktivet til at beregne moms af værdien af håndværksmesterens eget arbejde. Når en håndværksmester opfører et sommerhus til eget brug, forekommer det ifølge Søren Engers oplagt, at håndværksmesterens ydelse i forbindelse hermed er omfattet af art. 6, stk. 2, hvor beskatningsgrundlaget efter art. 11 A, stk. 1, litra c er de udgifter, som den afgiftspligtige person har haft i forbindelse med tjenesteydelsen, hvilket vil sige værdien af de varer, som håndværksmesteren har udtaget fra sin virksomhed for at kunne opføre sommerhu-

---

<sup>49</sup> Told- og skatteregionen henviser forkert i deres begrundelse for momskravet til ML § 7. Anvendelse af § 7 forudsætter ansattes medvirken, hvilket ikke var tilfældet i den konkrete sag. Jf. også *Søren Engers* i TfS 2002,157 p. 577.

<sup>50</sup> *Søren Engers* i TfS 2002,157:»Byggemoms«, Revisorbladet nr. 8 2000:»Byggemoms - byggeri for egen regning« p. 15 ff. og i TfS 1998,267:»Moms - byggemoms - byggeri for egen regning«.

set, men ikke en værdi af eget arbejde.<sup>51</sup>

Hvis hjemlen til udtagningsreglerne af varer og ydelser i forbindelse med byggeri, herunder værdi af eget arbejde er direktivets art. 5, stk. 5 smh. art. 6, stk. 3 vil beskatningsgrundlaget efter art. 11 A, stk. 1, litra d, 1. pkt. være tjenesteydelsens »normalværdien«. Ved en tjenesteydelsens »normalværdi« forstås i følge art. 11 A, stk. 1, 2. pkt. hele det beløb, som en aftager i samme omsætningsled, som det, hvori transaktionen finder sted, under frie konkurrencevilkår skulle have betalt til en selvstændig tjenesteyder i indlandet for samme ydelse på det tidspunkt, hvor transaktionen finder sted. Det vil med andre ord sige, at beskatningsgrundlaget er salgsprisen inklusiv en beregnet avance. I så fald har ML § 28, stk. 3 hjemmel i direktivet. Men som anført ovenfor i afsnit 3.1. er det en forudsætning for at medlemsstaterne kan fastsætte regler i intern lovgivning med hjemmel i art. 6, stk. 3, at den i art. 29 anførte procedure om samråd mellem medlemsstaten og det rådgivende udvalg vedrørende merværdiafgiften er iagttaget. Jeg er ikke bekendt med, at Danmark i forbindelse med implementeringen af 6. momsdirektiv eller på noget andet tidspunkt har gennemført et sådant samråd. Der henses således i også til, at reglerne har eksisteret siden 60'erne, hvilket vil sige flere år før Danmarks indtræden i EF.<sup>52</sup>

Jeg er derfor fuldstændig enig med Søren Engers i, at det må anses som yderst tvivlsomt, at de gældende regler vedrørende udtagning i forbindelse med byggeri er i overensstemmelse med 6. momsdirektiv.

Et andet aspekt af sammenhængen mellem de gældende regler vedrørende udtagning i forbindelse med byggeri, herunder navnlig udtagningsmoms af værdi af eget arbejde, og 6. momsdirektiv, som jeg ser, kan være mindst lige så væsentlig som ovennævnte hjemmelsspørgsmål, er spørgsmålet, om en momspligtig person ikke i visse situationer kan handle som en ikke-momspligtig person, eller om en momspligtig person anses som momspligtig i alle døgnets 24 timer? Denne problemstilling blev også gjort gældende af snedkermesterens repræsentant over for Landsskatteretten i TfS 2001,830 som subsidiær støttepåstand.

Jeg vil i den forbindelse referere en afgørelse fra Departementet i 1987. En idrætsforening havde rejst spørgsmål til ministeren for skatter og afgifter om momsfritagelse for køb af materialer til en idrætsforenings klubhus, og om betaling af moms af erhvervsdrivendes frivillige arbejde ved klubhusets opførelse. Materialerne til klubhuset blev leveret til nettopriser plus moms, og huset blev opført på frivillig basis af bl.a. lokale erhvervsdrivende i deres fritid. Ministeren meddelte, at der ikke var hjemmel i momsloven til at godtgøre momsen af de materialer, der blev brugt ved opførelsen af klubhuset. De erhvervsdrivende skulle ikke betale moms af deres hjælp til opførelse af klubhuset. Departementet meddelte i tilknytning hertil, at en person ikke skulle hindres i en personlig, gratis og frivillig indsats på linie med andre, blot fordi han var indehaver af en momsregistreret virksomhed. En

---

<sup>51</sup> Jf. *Søren Engers* TfS 2002,157 p. 578.

<sup>52</sup> Jf. også *Søren Engers* i TfS 1998,267 p. 697.

person kan dog ikke uden momsberigtigelse benytte varer eller driftsmidler, f.eks. en lastbil, fra sin momsregistrerede virksomhed til formål uden for virksomheden. Momspligtige personer kan derfor ikke generelt bistå foreninger mv., uden at der skal betales moms, selv om der ikke ydes betaling.<sup>53</sup>

Som man kan se af ovennævnte afgørelse, har en momspligtig person mulighed for at udføre arbejde på frivillig basis i sin fritid, selvom han driver en momspligtig virksomhed inden for samme fagområde. Det vil sige, at der i praksis er givet mulighed for, at en momspligtig person kan handle som en privat ikke-momspligtig person, uden afregning af moms af værdi af eget arbejde, selvom det arbejde, han udfører i sin fritid, ligger inden for dennes aktuelle fag-/beskæftigelsesområde. I den udstrækning der i forbindelse med det frivillige arbejde er udtaget materialer eller anvendt driftsmidler fra den momspligtige virksomhed, skal der betales moms af disse udtagninger efter ML § 5, stk. 4.

EF domstolen har i De Jong sagen<sup>54</sup> også taget stilling til spørgsmålet, om en momspligtig i visse tilfælde kan handle som privatperson, uden at der herved skal betales moms, selvom transaktionen har tilknytning til den pågældendes erhvervs-mæssige virksomhed.

*»De Jong, der var bygningsentreprenør, købte en grund på hvilken, der stod en bygning. Købet var momsfritaget. Senere solgte han halvdelen af grunden til tredjemand uden moms. Han nedrev herefter den bestående bygning og byggede to parcelhuse på grunden. Det ene hus blev faktureret til køberen af den halvdel af grunden, som De Jong havde solgt. Det andet hus blev året efter bygget til De Jongs private brug på den anden halvdel af grunden. De Jong fratrag købsmoms af de varer og tjenesteydelser, som han fik leveret i forbindelse med opførelsen af begge ejendomme. Da den ene ejendom var blevet opført til hans eget brug, angav han som udtagningsmoms et beløb svarende til købsmomsen af de udgifter, der kunne henføres til ejendommen til hans eget brug. De hollandske skattemyndigheder var imidlertid af den opfattelse, at De Jong ikke alene skulle betale udtagningsmoms af de indkøbte materialer og ydelser, men også af værdien af den grund, som hans hus var bygget på. De efteropkrævede derfor moms af grundens værdi. Sagen endte i sidste instans for EF-Domstolen, der i sine præmisser bl.a. bemærkede, at formålet med art. 5, stk. 6 i 6. momsdirektiv (udtagningsmoms for goder) er at sikre ligebehandling af den afgiftspligtige person, som udtager et gode fra sin virksomhed, og en almindelig forbruger, der køber goder af samme art. Bestemmelsen hindrer derfor, at en afgiftspligtig person, som har fradraget moms af et gode, der er tilknyttet hans virksomhed, fritages for at betale moms, når han udtager godet af sin virksomhedsformue til privat brug, og han dermed nyder uberettiget fordel i forhold til den almindelige forbruger, som køber godet momsbelagt. Disse krav er imidlertid ikke opfyldt ved anvendelse af den pågældende bestemmelse, når der er tale om en grund, som en bygningsentreprenør ejer privat, og på hvilken han som led i sin*

---

<sup>53</sup> Jf. i det hele Departementets afgørelse nr. 991 (januar 1987).

<sup>54</sup> Sag C-20/91.

*erhvervsvirksomhed bygger et hus til sig selv. EF-Domstolen konkluderede derfor, at når en bygningsentreprenør erhverver en grund uden andet formål end at anvende den til privat brug, men som led i udøvelsen af sit erhverv opfører et hus på grunden til sig selv, skal kun huset og ikke grunden anses som udtaget til privat brug.»<sup>55</sup> Det vil sige, at der alene skulle beregnes udtagningsmoms vedrørende huset.*

Både Skattedepartementet (ministeren) og EF-domstolen har, som det ses ovenfor, således fastslået, at en momspligtig person har mulighed for at kunne agere som en almindelig ikke-momspligtig person, selvom der kan påvises en vis sammenhæng mellem hans momspligtige virksomhed og de handlinger, som foretages som privat person. Endvidere vil en håndværksmester, som nævnt ovenfor i afsnit 2.2., der driver sin virksomhed i anparts- eller aktieselskabsform, ikke skulle betale moms af værdi af eget arbejde ved byggeri til eget brug, hvis arbejdet udføres uden for selskabet, f.eks. i dennes fritid. Tilsvarende bør også gælde for håndværksmestre, der driver deres virksomhed i interessentskabsform, når arbejdet til eget brug udføres uden for interessentskabet; navnlig også henset til, at det ikke er de enkelte interessenter, der er den momspligtige person, men derimod interessentskabet som sådant der er den momspligtige person.

#### **4. Afslutning**

Der er mange problemstillinger i relation til artiklens emne, som jeg kunne have behandlet mere indgående, men da der foreligger en sidemæssig begrænsning for nærværende artikel, har jeg holdt mig inden for et forholdsvis snævert område inden for momsreglerne i forbindelse med byggeri. Afslutningsvis vil jeg opsummere mine synspunkter i relation til artiklens emne:

- Jeg mener, at det helt principielt er forkert, at nogle erhvervsdrivende kan udtage varer og ydelser fra deres virksomhed på et momsgrundlag, hvori der ikke er indregnet nogen avance, hvorimod andre - håndværksmestre og andre hvis momspligtige virksomhed omfatter byggeri mv. - skal betale moms ved udtagning af varer og ydelser på et grundlag, hvori der er indregnet en avance. Af hensyn til neutraliteten mellem den momspligtige, der kan udtage varer og ydelser fra egen virksomhed og enhver anden forbruger, som skal købe en tilsvarende vare eller ydelse til salgsprisen inklusiv moms, så bør momsgrundlaget ved udtagning generelt være salgsprisen eller en kalkuleret salgspris. En sådan ændring af momsgrundlaget ville imidlertid bringe de generelle regler om udtagning i strid med reglerne i 6. momsdirektiv.
  
- Jeg mener, at det er yderst tvivlsomt, om de gældende regler om udtagning i forbindelse med byggeri mv. jf. ML § 5, stk. 4 og det hertil hørende momsgrundlag jf. ML § 28, stk. 3 smh. stk. 2 er i overensstemmelse med reglerne om udtagning og beskatningsgrundlag i 6. momsdirektiv. Da hjemlen for ML § 28,

---

<sup>55</sup> Referatet af sagen er hentet hos *Flemming Lind Johansen* m.fl.: Moms 3 p. 102 f.

stk. 3 for byggeri mv. i 6. momsdirektiv er tvivlsom, kunne man enten ændre momsloven, således at *alle* erhvervsdrivende kunne udtage varer og ydelser i henhold til momsgrundlaget i ML § 28, stk. 1, det vil sige et momsgrundlag uden indregnede avancer, eller man kunne bringe de særlige regler for byggeri mv. i ML § 28, stk. 3 i overensstemmelse med 6. momsdirektiv, ved at ministeriet gennemfører det i art. 29 anførte samråd med det rådgivende udvalg vedrørende merværdiafgiften, hvis man finder det nødvendigt at opretholde de særlige regler for byggeri.

- Jeg mener, at håndværksmestre og andre inden for byggebranchen, der driver moms-pligtig virksomhed i personligt regi eller i interessentskabsform, ikke skal betale moms af værdi af eget arbejde, såfremt det kan dokumenteres, at arbejdet er udført uden for virksomhedens rammer; det vil sige i den pågældende fritid (weekender, helligdage og ferier). Selvfølgelig skal der betales udtagningsmoms, såfremt der i forbindelse med byggeriet til eget brug er udtaget varer fra den momspligtige virksomhed - men evt. på samme grundlag som andre erhvervsdrivende.

Det kan således konstateres, at også inden for momslovgivningen må håndværksmestre og andre med tilknytning til byggebranchen leve med en mere skærpet beskatning end andre erhvervsdrivende.