KRESTON DANMARK

MOMS VED SALG AF FAST EJENDOM



Indhold

Indledning 3

Erhvervsmæssigt (momspligtigt) salg 4
Momspligtige personer 5
Aktive skridt mod økonomisk udnyttelse 5
Indtægter af en vis varig karakter 6
Tvangsauktionssalg og ekspropriation 6

Salg af byggegrunde 7
Byggegrunde 7
Bebyggede grunde 7
Grunde med nedrivningsklare bygninger 7
Tidligere udlejede grunde 7

Salg af bygninger 9
Nyopførte bygninger 9
Til-/ombyggede bygninger 9
Væsentlig til-/ombygning 10
Til-/ombygningsarbejde 10
Ejerlejligheder 12
Tidligere udlejede bygninger 12

Salg af rettigheder over fast ejendom 13

Salg af andele, aktier mv. over fast ejendom 14

Virksomhedsoverdragelse 15

Momsfradragsret 16

Afregning af udtagningsmoms 17



Indledning

Salg af fast ejendom er fritaget for moms. Denne momsfritagelse gælder imidlertid ikke salg af byggegrunde og nye bygninger, der således er momspligtigt, dog kun når salget foretages af en "momspligtig person", der handler i denne egenskab.

Momspligten omfatter salg af nye bygninger, der er opført for sælgers egen regning. Salg af byggeri for fremmed regning (entreprisearbejde) er ikke omfattet af reglerne om moms på salg af fast ejendom, men er almindelig momspligtig virksomhed. Virksomheder, der for egen regning opfører bygninger med henblik på salg, skal være opmærksomme på reglerne om afregning af den såkaldte byggemoms (pålægsmoms), der således bl.a. finder anvendelse ved opførelse af bygninger med henblik på momspligtigt salg.

Når det skal vurderes, om der skal afregnes moms ved salg af fast ejendom, skal der tages stilling til en række forhold. For at der opstår momspligt, skal sælger være en momspligtig person, der handler i denne egenskab. Der skal endvidere være tale om salg af en byggegrund eller en ny bygning. Definitionen af en ny bygning omfatter i denne sammenhæng både en nyopført og en væsentligt til-/ombygget (renoveret) bygning. Endelig kan salget alt efter de konkrete omstændigheder være omfattet af en momsfritagelse, eller der kan være tale om en momsfri virksomhedsoverdragelse.



Udover "almindelige salg" af fast ejendom kan også salg af rettigheder og selskabsandele over fast ejendom efter omstændighederne anses for momspligtigt salg af fast ejendom.

De forskellige elementer kan illustreres således:

Er sælger en momspligtig person, der handler i denne egenskab?	**Nej** ↘ = Ikke momspligt
Ja ↘	
Er der tale om salg af en byggegrund eller en ny bygning?	**Nej** ↘ = Ikke momspligt
Ja ↘	
Er salget omfattet af en momsfritagelse?	**Ja** ↘ = Ikke momspligt
Nej ↘	
Er der tale om en virksomhedsoverdragelse?	**Ja** ↘ = Ikke momspligt
Nej ↘	
= Salget er momspligtigt	

Når et salg af en fast ejendom er momspligtigt, har sælger samtidig fradragsret for moms af sine omkostninger efter momslovens almindelige regler. Dette gælder også for så vidt angår byggemoms (pålægsmoms).

Ved handel med fast ejendom er der typisk meget store beløb involveret. Manglende fokus på de momsmæssige forhold kan derfor få stor og i mange tilfælde helt afgørende betydning for et byggeprojekts rentabilitet. En optimal rådgivning tidligt i forløbet kan i mange tilfælde være med til at afgøre, om der overhovedet vil være tale om en økonomisk gevinst ved et projekt, ligesom rådgivningen i øvrigt kan være med til at optimere hele processen.

Det er vigtigt at være opmærksom på, at denne vejledning er af generel karakter og derfor ikke kan erstatte konkret rådgivning i forbindelse med salg af fast ejendom.

Erhvervsmæssigt (momspligtigt) salg

Momspligten ved salg af byggegrunde og nye bygninger omfatter kun erhvervsmæssigt salg. Det betyder, at kun såkaldte "momspligtige personer", der handler i denne egenskab, skal afregne moms ved salg af byggegrunde og nye bygninger. Momspligtige personer defineres som "juridiske eller fysiske personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed".

Privatpersoner skal som udgangspunkt ikke afregne moms ved salg af byggegrunde og nye bygninger, uanset antallet og omfanget af salg. Der skal f.eks. ikke afregnes moms ved privatpersoners salg af en bolig, som ejeren selv har beboet, eller ved salg af et sommerhus, som ejeren selv har benyttet. Desuden skal der som udgangspunkt ikke afregnes moms ved udstykning og salg af byggegrunde fra ovennævnte bolig-/sommerhusejendomme.

Virksomheder og selskaber skal heller ikke afregne moms, når deres salg af byggegrunde og nye bygninger sker som led i selskabets/virksomhedens almindelige udøvelse af sin ejendomsret, idet sådanne salg ikke udgør "økonomisk virksomhed". Det betyder f.eks., at virksomheder og selskaber ikke skal afregne moms ved salg af byggegrunde, som selskabet/virksomheden har indkøbt med henblik på passiv investering/kapitalanbringelse. Her er det væsentligt, at der kun kan være tale om passiv investering/kapitalanbringelse, såfremt investeringen sker for egne midler og ikke for lånte midler.

Eksempel

Et holdingselskab kunne ifølge en afgørelse fra Skatterådet sælge 6 grunde som led i passiv investering/kapitalanbringelse.

Selskabets hovedformål var at besidde aktier i dattervirksomhederne samt at medvirke til fortsat udvikling af disse. Endvidere udøvede selskabet virksomhed med køb og salg af særligt løsøre og er i denne forbindelse momsregistreret.

Skatterådet fandt, at køb og besiddelse af de 6 grunde skulle anses som en passiv investering/kapitalanbringelse. Der er ved afgørelsen lagt vægt på, at købet af alle 6 grunde er finansieret med midler, der må henregnes til det selskabs egenkapital - og ikke med lånte midler, samt at grundene i selskabets regnskab er opført som materielle anlægsaktiver.

Som beskrevet under de faktiske forhold er spørgers grundlæggende aktivitet besiddelse af aktier i dattervirksomhederne, besiddelse af en større beholdning af børsnoterede aktier og obligationer samt investering i kapitalfonde. Erhvervelse og besiddelse af fast ejendom ses ikke at indgå som et led i selskabets kommercielle aktivitet.

Der er oplyst, at grundene i spørgers regnskab er opført som materielle anlægsaktiver, hvorfor det må antages, at der føres et særskilt regnskab med investeringsaktiviteten, således at der kan ske en identifikation af den pågældende investering.

Da det pågældende grundstykke således ikke havde indgået i selskabets momspligtige udlejningsforretning, ansås salget heraf for at være en indehavers almindelige udøvelse af sin ejendomsret.



Momspligtige personer

Momspligtige personer er juridiske eller fysiske personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed.

I relation til handel med fast ejendom er det i praksis kun fortolkningen af begrebet "økonomisk virksomhed", der giver anledning til afgrænsningsproblemer overfor henholdsvis "privatpersoners salg" og den "almindelige udøvelse af ejendomsretten", jf. umiddelbart ovenfor.

Ved "økonomisk virksomhed" forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Ved økonomisk virksomhed forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.

Det er ikke afgørende for momspligten ved salg af fast ejendom, om den pågældende har det som sit erhverv overvejende at købe og sælge fast ejendom (næringsvirksomhed med køb og salg af fast ejendom). Også enkeltstående transaktioner er omfattet af momspligten, når salget foretages af en momspligtig person i denne egenskab.

Et selskab eller en virksomhed, der sælger fast ejendom, som har været anvendt til brug for den pågældendes momsregistrerede eller momsfritagne aktiviteter, anses altid for at handle i egenskab af momspligtig person ved salg af den pågældende ejendom. Det gælder f.eks. en virksomheds salg af en domicilejendom (med eventuelt tilhørende jord) eller frasalg af et udstykket areal, der har udgjort en del af en udlejningsejendom, også hvor udlejningen har været fritaget for moms.

Hvis et selskab eller en virksomhed i forvejen har andet momspligtigt eller momsfritaget salg af varer elle tjenesteydelser, vil selskabet/virksomheden også altid anses for at handle i egenskab af momspligtig person ved salg af en ejendom, medmindre der er tale om passiv investering/kapitalanbringelse.

> **Eksempel**
>
> *Skatterådet har i en konkret sag afgjort, at en automobilvirksomheds salg af en byggegrund var momspligtigt, idet byggegrunden havde været anvendt af automobilvirksomheden til oplagsplads. Bilerne skulle klargøres til videresalg. Skatterådet lagde ved sin afgørelse vægt på, at byggegrunden dermed havde været anvendt til brug for den momsregistrerede automobilvirksomhed.*

I andre tilfælde end ovenstående foretages der økonomisk virksomhed og dermed momspligtigt salg af fast ejendom, når sælgeren tager "aktive skridt mod økonomisk udnyttelse" af den faste ejendom, og der samtidig er tale om "indtægter af en vis varig karakter"

I de følgende afsnit redegøres der nærmere for disse to begreber.

Aktive skridt mod økonomisk udnyttelse

Økonomisk virksomhed ved salg af fast ejendom forudsætter, at sælgeren aktivt tager skridt mod en økonomisk udnyttelse af byggegrunde eller bygninger.

Aktive skridt kan bestå i gennemførelse af bygge- og anlægsarbejder og gennemførelse af kendte markedsføringsmidler. Ud over byggeri i form af opførelse af bygninger og andre faste anlæg forstås ved bygge- og anlægsarbejder etablering af infrastruktur i form af veje, belysning, kloak-, vand- og elektricitetsforsyning mv. Det bemærkes, at selv om alle de elementer, der sædvanligvis gennemføres som led i byggemodning, ikke gennemføres af sælgeren, er selv en "delvis byggemodning" et aktivt skridt, som ikke blot er et led i en sædvanlig udøvelse af ejendomsretten.

Annoncering er i sig selv ikke et aktivt skridt, som ligger ud over, hvad man i almindelighed vil gennemføre som led i udøvelsen af sin ejendomsret.

For at statuere økonomisk virksomhed skal der foreligge både markedsføring og bygge- og anlægsarbejder. Antallet og omfanget af salg er derimod ikke afgørende.

Indtægter af en vis varig karakter

Udover at sælgeren skal tage "aktive skridt mod økonomisk udnyttelse", er det yderligere en forudsætning for at statuere momspligt ved salg af fast ejendom, at den økonomiske udnyttelse af byggegrunde eller bygninger sker over en tilstrækkelig lang periode, der kan begrunde, at kriteriet om, at der opnås "indtægter af en vis karakter", kan anses for opfyldt.

Udstykning, byggemodning og salg af en enkelt byggegrund vil således ikke være momspligtigt, uanset byggemodningen, idet der ikke er tale om "indtægter af en vis varighed". Udstykning og salg af flere byggegrunde vil derimod kunne anses som økonomisk virksomhed med deraf følgende momspligt. Salg af en enkelt byggegrund vil dog være momspligtigt, hvis grunden helt eller bare delvist har været anvendt til momspligtige aktiviteter forud for salget. Som følge af ovenstående kan privatpersoner blive momspligtige ved udstykning og salg af flere byggegrunde fra deres private helårs- eller sommerbolig, i det omfang grundene byggemodnes inden salg, og der samtidig er tale om salg over en tilstrækkelig periode, hvilket altid vil bero på en konkret vurdering.

Tvangsauktionssalg og ekspropriation

Salg på tvangsauktion adskiller sig momsmæssigt ikke fra et frivilligt salg, og salget er dermed momspligtigt, hvis ejer/pantsætter ville være momspligtig ved et frivilligt salg. Det skal fremgå af budsummen, om tvangsauktionssalget er momspligtigt, samt om budsummen er inklusiv eller eksklusiv moms. Den rekvirent, som uden for konkurs/rekonstruktion begærer en fast ejendom på tvangsauktion, kan gøres ansvarlig for betalingen af moms, såfremt rekvirenten forsætligt eller groft uagtsomt har afgivet urigtige eller vildledende oplysninger i relation til den momsmæssige behandling. Rekvirenten har således her en forpligtelse til at undersøge ejendommens momsmæssige status. For at frigøre sig fra forpligtelsen kan rekvirenten dog indhente en erklæring fra skyldner om ejendommens momsmæssige status.

Ekspropriation af fast ejendom adskiller sig momsmæssigt heller ikke fra et frivilligt salg, og ekspropriationserstatningen er dermed momspligtigt, hvis et almindeligt salg ville være momspligtigt.



Salg af byggegrunde

Momspligtige personer, der handler i denne egenskab, skal afregne moms ved salg af byggegrunde.

Salg af et stykke jord, der ikke kan defineres som en byggegrund, kan under alle omstændigheder sælges uden moms.

Byggegrunde

En byggegrund defineres som et ubebygget areal, som efter planloven eller forskrifter udstedt i medfør heraf er udlagt til formål, som muliggør opførelse af bygninger. Det er uden betydning, om der er sket byggemodning, eller om senere vedtagne forskrifter for udnyttelsen af arealerne sætter begrænsninger i udnyttelsen, herunder fastsætter specifikke formål med udnyttelsen af arealerne til byggeri.

Definitionen på en byggegrund medfører, at arealer med status i kommuneplanen som såkaldt "perspektivareal" eller "rammebelagt areal", der ikke muliggør opførelse af bygninger, som udgangspunkt ikke er omfattet af begrebet byggegrund.

Salg af arealer i landzone, hvor der gives landzonetilladelse til udstykning, der muliggør opførelse af bygninger, er derimod omfattet af momspligten. Salg af arealer i landzone betinget af opnåelse af zonetilladelse til byggeri anses ligeledes for salg af en byggegrund.

Udnyttelse af tilbageskødningsklausuler, som blandt andet landets kommuner lader tinglyse ved salg af byggegrunde, omfattes af reglerne om returvarer, hvilket betyder, at den oprindelige handel anses for en nullitet. Det betyder, at selve tilbageskødningen ikke er momspligtig.

Bebyggede grunde

Særskilt salg af bebyggede grunde anses som udgangspunkt for salg af en byggegrund og er dermed momspligtigt, såfremt salget foretages af en momspligtig person, der handler i denne egenskab, jf. dog nedenfor om muligheden for at sælge tidligere udlejede grunde uden moms.

Grunde med nedrivningsklare bygninger

Ved salg af et areal med gamle (nedrivningsklare) bygninger opstår spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger et momspligtigt salg af en byggegrund eller et momsfritaget salg af "gamle bygninger" med tilhørende jord.

Salg af en grund, hvorpå der er opført en ældre bygning på leveringstidspunktet, vil som udgangspunkt være et momsfrit salg af en bebygget grund. Dette gælder, uanset at det er parternes hensigt, at bygningen skal rives ned – helt eller delvist – for at gøre plads til en ny bygning. Hvis sælger er involveret i nedrivning af bygningen, kan dette dog medføre momspligt.

Tidligere var det et krav, at bygningen var "fuldt" funktionsdygtig. Nu er det imidlertid tilstrækkeligt, at der er tale om en bygning i form af en grundfast konstruktion, der ikke reelt er uanvendelig.

> **Eksempel**
>
> *En kommune solgte en fast ejendom.*
>
> *På ejendommen var der opført diverse bygninger, som var anvendt til erhverv og beboelse, samt et garageanlæg bestående af parkeringskælder og et øvre parkeringsdæk.*
>
> *Kommunen solgte ejendommen med tilhørende parkeringsarealer til et boligselskab. Forinden foretog kommunen nedrivning af bygningerne anvendt til erhvervs- og boligformål samt en del af parkeringsarealet. Dette medførte, at parkeringsarealet herefter rummede mulighed for parkering af op til 30 biler.*
>
> *Landsskatteretten fandt, at der var tale om et momsfrit salg af en bebygget grund, idet der efter kommunens nedrivning af bygningerne på ejendommen fortsat var en bygning i form af et parkeringsanlæg.*

Tidligere udlejede grunde

Salg af byggegrunde, der har været udlejet uden moms i en periode inden salget, kan som udgangspunkt sælges uden moms. Dette gælder som udgangspunkt også, hvis

lejer ifølge lejeaftalen har haft en forkøbsret til byggegrunden. Der skal dog altid ses på, om den overordnede hensigt er udlejning eller salg.

Momsfritagelsen gælder også særskilt salg af bebyggede grunde, der har været udlejet uden moms i en periode inden salget.

Ovenstående medfører, at f.eks. landbrugsjord med udstykningsmulighed kan sælges momsfrit, når jorden i en periode inden salget har været bortforpagtet uden moms og dermed udelukkende har været anvendt i momsfritaget udlejningsvirksomhed. En eventuel udmatrikulering af tidligere udlejet landbrugsjord med landbrugspligt på jorden indtil selve udmatrikuleringen/salg gør dog salg af byggegrundene momspligtigt, idet kun landbrugsjorden, og dermed ikke selve byggegrundene, har været udlejet uden moms. Det skal således altid være den "vare", der sælges, der har været udlejet uden moms inden salget.

Foretages der byggemodning mv. af tidligere udlejet jord, kan salget af jorden efter omstændighederne blive momspligtigt, idet der i så fald aktivt tages skridt mod en ny økonomisk udnyttelse af den/de pågældende byggegrunde.

Muligheden for at sælge tidligere udlejede byggegrunde/bebyggede grunde uden moms forudsætter under alle omstændigheder, at der har været tale om en reel forudgående udlejning.



Salg af bygninger

Momspligtige personer, der handler i denne egenskab, skal afregne moms ved salg af "nye bygninger" med eller uden tilhørende jordareal. Salg af "gamle bygninger" kan derimod ske uden moms.

Ved en bygning forstås enhver grundfast konstruktion, som er færdiggjort til det formål, den er bestemt til. Salg af dele af en sådan bygning anses ligeledes for at være salg af en bygning. Udover almindelige bygninger omfatter definitionen også grundarealer med andre grundfaste konstruktioner, f.eks. parkeringspladser, transformatorstationer og broer.

Hver enkelt lejlighed i et ejerlejlighedsbyggeri samt række- og klyngehuse med fælles fundament anses i denne sammenhæng for selvstændige bygninger.

Definitionen "nye bygninger" omfatter både nyopførte og væsentligt til-/ombyggede (renoverede) bygninger.

Nyopførte bygninger

En nyopført bygning anses momsmæssigt for en ny bygning, når den sælges inden første indflytning. Sker der ikke indflytning, bliver bygningen ved med at være ny, indtil der er sket indflytning. Dette gælder, uanset hvor mange gange bygningen sælges inden første indflytning.

Ved "indflytning" forstås, at bygningen er taget i brug til det formål, som den er bestemt til, og hvortil der er givet tilladelse i henhold til byggelovgivningen. F.eks. vil anvendelse af bygninger som "prøvehuse" til fremvisning for potentielle købere ikke være taget i anvendelse på en sådan måde, at der kan anses for at være sket indflytning.

For så vidt angår boliger og erhvervsejendomme giver begrebet "indflytning" i praksis ikke anledning til de store fortolkningsproblemer.

En nyopført bygning er ligeledes ny, når det første salg af bygningen sker efter den første indflytning, men mindre end 5 år efter bygningens færdiggørelse, jf. dog nedenfor om muligheden for at sælge tidligere udlejede bygninger uden moms.

Ved "færdiggørelse" forstås i denne forbindelse, at byggeriet har nået det stadium, hvor bygningen definitivt kan anvendes til det formål, som den er beregnet til. Det vil bero på en konkret vurdering i hvert enkelt tilfælde, hvornår graden af færdiggørelse er sådan, at bygningen kan anses for færdiggjort.

Herudover er en nyopført bygning ny inden for de første 5 år efter færdiggørelsen ved andet og efterfølgende salg inden for de første 2 år efter den første indflytning, såfremt det første salg er sket til en interesseforbunden part. Dette er en regel, man altid bør være opmærksom på, når man køber en nyopført bygning fra en interesseforbunden part.

Tidspunktet for ejendommens færdiggørelse og ejers/lejers indflytning vil ikke nødvendigvis være det samme. Indflytning kan således konkret ske før ejendommens færdiggørelse. Femårsfristen skal regnes fra færdiggørelsen baseret på de objektive forhold vedrørende ejendommen. Ejers/lejers subjektive vurdering af ejendommens anvendelighed til f.eks. beboelse har dermed ikke betydning.

Til-/ombyggede bygninger

En bygning er også ny, hvis der er udført til-/ombygningsarbejde eller renoveringsarbejde af væsentligt omfang, og bygningen sælges inden første indflytning. Sker der ikke indflytning, bliver den til-/ombyggede bygning ved med at være ny, indtil der er sket indflytning.

Ved "indflytning" forstås, at bygningen er taget i brug til det formål, som den er bestemt til, og hvortil der er givet tilladelse i henhold til byggelovgivningen.

En væsentligt til-/ombygget bygning er ligeledes ny, når det første salg af bygningen sker efter den første indflytning, men mindre end 5 år efter færdiggørelsen, jf. dog nedenfor om muligheden for at sælge tidligere udlejede bygninger uden moms.

Ved "færdiggørelse" forstås i denne forbindelse, at byggeriet har nået det stadium, hvor bygningen definitivt kan anvendes til det formål, som den er beregnet til.

Herudover er en væsentligt til-/ombygget bygning ny inden for de første 5 år efter færdiggørelsen ved andet og efterfølgende salg inden for de første 2 år efter den første indflytning, såfremt det første salg er sket til en interesseforbunden part. Dette er en regel, man altid bør være opmærksom på, når man køber en væsentligt til-/ombygget bygning fra en interesseforbunden part.

Tidspunktet for til-/ombygningens færdiggørelse og ejers/lejers indflytning vil ikke nødvendigvis være det samme.

Væsentlig til-/ombygning

Til-/ombygningsarbejde eller renoveringsarbejde er af væsentligt omfang, når værdien af til-/ ombygningsarbejdet ekskl. moms overstiger 25 % af ejendomsværdien som fastsat af Skattestyrelsen med tillæg af værdien af til-/ombygningsarbejdet ekskl. moms ved et første salg af bygningen eller 50 % af den nævnte værdi ved et første salg af bygningen uden tilhørende jord.

50-procentsreglen finder i praksis kun anvendelse ved salg af en væsentligt til-/ombygget bygning på lejet grund. Ved salg af ejerlejligheder er det således også 25-procentsreglen, der finder anvendelse, idet salg af ejerlejligheder som udgangspunkt anses for salg af bygninger med tilhørende jord, jf. nedenfor.

Hvis den faktisk opnåede salgspris ved salg til en ikke-interesseforbunden køber overstiger ejendomsværdien med tillæg af værdien af udført til-/ombygningsarbejde ekskl. moms, kan sælger vælge at anvende salgssummen som beregningsgrundlag i stedet for ovennævnte beregningsgrundlag. Hvis der ikke findes en offentlig ejendomsvurdering, skal salgssummen anvendes.

Særskilt salg af en tilbygning til en eksisterende bygning anses som salg af en ny bygning. Hvis tilbygningen derimod leveres sammen med den eksisterende bygning, skal det vurderes, om omfanget af tilbygningsarbejdet er væsentligt.

Det vil i almindelighed ikke volde problemer at fastslå, hvornår der foreligger opførelse af en tilbygning til et eksisterende byggeri og dermed fastslå, hvornår tilbygningen er færdigopført.

Ved ombygningsarbejder, f.eks. af en virksomheds domicilejendom, vil det derimod forekomme, at ombygningsarbejdet udføres etapevis over en årrække. Der er som udgangspunkt tale om ombygningsarbejder, som, set over perioden hvor byggearbejderne foregår, udgør ombygningsarbejde som defineret overfor, og de samlede successivt udførte ombygningsarbejder skal dermed vurderes samlet i forhold til 25-procentsreglen. Dette gælder også, når man ikke havde nogen planer om salg på ombygningstidspunktet. Ved salg af en ejendom skal det således ifølge praksis fra Skatterådet altid vurderes, om der inden for de seneste 5 år forud for salget er færdiggjort et væsentligt til-/ombygningsarbejde (renoveringsarbejde).

Til-/ombygningsarbejde

Som til-/ombygningsarbejde (renoveringsarbejde) anses arbejder på bygningen, der ikke kan karakteriseres som normal vedligeholdelse. Som normal vedligeholdelse anses f.eks. maling ind-/udvendig, tapetsering og lignende. Til-/ombygningsarbejde omfatter opførelse, tilbygning, udvidelse, ændring og ombygning af en bygning eller en fast konstruktion samt udførelse af enhver teknisk eller anden operation i, på, over eller under de pågældende arealer med henblik på at tilpasse bygningen til en eksisterende anvendelse eller en ændret anvendelse.

Som til-/ombygningsarbejder anses tillige forbedringsarbejder på bygningen, f.eks. etablering af ny facade-/tagbelægning, nye vinduer/døre, ombygning af vådrum (bad/toilet), køkken mv. og etablering af nyt centralvarmeanlæg, når til-/ombygningsarbejdet i øvrigt er af væsentligt omfang.

Der skal ifølge en afgørelse fra Skatterådet være tale om arbejdsydelser (håndværksarbejde mv.), der aktivt ændrer den faste ejendom. Landsskatteretten har endvidere anført, at til-/ombygningsarbejde omfatter samtlige processer, der udføres som led i til-/ombygningen. Det betyder, at f.eks. nedrivningsomkostninger og projekteringsomkostninger skal medregnes til værdien af til-/ombygningsarbejde. Etablering af have/gård samt parkeringspladser skal ligeledes medregnes. Rådgivningsomkostninger (arkitekter, ingeniører m.m.), mægleromkostninger samt omkostninger til skøde mv. skal derimod ikke medregnes til værdien af til-/ombygningsarbejde. For så vidt angår forskellige andre omkostninger, er det endnu ikke fastlagt i praksis, om de skal indgå i værdien eller ej. Det gælder f.eks. omkostninger til opsætning og nedtagning af stillads, transport af byggematerialer til og fra ejendommen, leje og opsætning af skurvogne, elektricitet etc.

Opførelse, herunder genopførelse (efter nedrivning), af en bygning eller opførelse af flere bygninger på et eksisterende fundament udgør opførelse af en ny bygning.

Genopførelse, helt eller delvist, af en bygning efter forsikringsskade (brand-/stormskade mv.) anses ikke for opførelse af en ny bygning eller en til-/ombygning i relation til reglerne om salg af nye bygninger. Hvis der foretages til-/ombygning for ejers egen regning, udover hvad der svarer til den udbetalte forsikringssum, vil 25-procentsreglen finde anvendelse i forhold til ejendomsvurderingen inden skaden med tillæg af værdien af udført til-/ombygningsarbejde.

Værdien af til-/ombygningsarbejdet opgøres som summen af en normalværdi af virksomhedens eget arbejde og materialerne vedrørende ombygningen, inkl. almindelig avance, og værdien ekskl. moms af det håndværksarbejde mv., som virksomheden har fået leveret af andre leverandører.

Ved en væsentlig ombygning (renovering) og efterfølgende momspligtigt salg vil der være fuld fradragsret for momsen af ombygningsomkostningerne, mens momsen skal indregnes som en del af omkostningerne ved et momsfritaget salg (ikke væsentlig ombygning).

Det vil i mange tilfælde have afgørende betydning for en virksomheds eventuelle fortjeneste ved ombygning og efterfølgende salg af en ejendom, om der i det konkrete tilfælde skal afregnes moms af salgsprisen eller ej.

Eksemplet på siden her illustrerer vigtigheden af at indregne de momsmæssige konsekvenser i sine budgetter inden køb og påbegyndelse af ombygningsarbejde og efterfølgende salg af en fast ejendom.

Eksempel

En virksomhed køber en fast ejendom (grund og bygning) for 1.500.000 kr. Købet er ikke momsbelagt, idet der er tale om en gammel bygning med tilhørende jord. Den seneste offentlige ejendomsvurdering udgør 1.400.000 kr.

Virksomheden foretager ombygning til en værdi af 800.000 kr. ekskl. moms ved køb af håndværksarbejde og materialer. Efter endt ombygning sælger virksomheden den faste ejendom (grund og bygning) for 2.700.000 kr. inkl. eventuel moms.

Såfremt den faste ejendom sælges uden moms, vil virksomhedens fortjeneste udgøre 200.000 kr., jf. nedenfor:

Salgspris	*2.700.000 kr.*
- Køb af fast ejendom	*1.500.000 kr.*
- Ombygningsomkostninger inkl. moms	*1.000.000 kr.*
= Fortjeneste	***200.000 kr.***

*Der er imidlertid tale om en væsentlig ombygning, idet værdien af ombygningsarbejdet udgør 29,63 % . (800.000 *100 / 2.700.000) af den faktisk opnåede salgspris, der anvendes som beregningsgrundlag, idet den overstiger ejendomsværdien med tillæg af værdien af ombygningsarbejdet.*

Den faste ejendom skal derfor sælges med moms, hvilket medfører et tab for virksomheden på 140.000 kr., jf. nedenfor:

Salgspris	*2.700.000 kr.*
- Moms af salgsprisen	*540.000 kr.*
- Køb af fast ejendom	*1.500.000 kr.*
- Ombygningsomkostninger ekskl. moms	*800.000 kr.*
= Tab	***140.000 kr.***

I nogle tilfælde kan det således være fordelagtigt for både sælger og køber at lade køber selv stå for afholdelse af

en del af ombygningsomkostningerne for derved at holde sig under 25-procentsgrænsen og undgå momspligten ved salg. Der vil dog formentlig være tale om en omgåelse af reglerne, såfremt sælger færdiggør arbejdet for købers regning.

Ejerlejligheder

Ejerlejligheder adskiller sig fra klassiske faste ejendomme ved tillige at have elementer af ideelle andele. En ejerlejlighed består således af en ejendom (fællesejendommen), som ejerne ejer i fællesskab, og de enkelte ejerlejligheder udgør en selvstændig fast ejendom i klassisk forstand.

I forbindelse med ejendomsværdiansættelse ansættes grundværdien for grundarealet ifølge matriklen for den ejendom, som er opdelt i ejerlejligheder. Ansættelsen af de enkelte ejerlejligheders grundværdi sker ved fordeling af den samlede grundværdi. Fordelingerne foretages efter det for ejerlejlighederne i ejendommen fastsatte fordelingstal eller ligeligt på samtlige ejerlejligheder.

I relation til momspligten ved salg af bygninger, hvorpå der er udført til-/ombygning i væsentligt omfang (25/50-procentsreglen), vil salg af en ejerlejlighed som udgangspunkt blive anset for salg af en bygning med tilhørende jord.

Til- og ombygningsarbejder på fællesejendommen skal medregnes til de respektive lejligheder i forhold til fordelingstallet mv. Det betyder, at ændring (fornyelse) af facader, tag og renovering af indvendige fællesarealer (kælder, gangarealer mv.) samt fornyelse/etablering af befæstigelser af fælles udenomsarealer skal indgå forholdsmæssigt i værdien af udførte til- og ombygningsarbejder for de respektive ejerlejligheder ved afgørelsen af, om ejerlejligheden mv. er en ny bygning.

Tidligere udlejede bygninger

Salg af nye bygninger, der har været udlejet uden moms i en periode inden salget, kan som udgangspunkt også sælges uden moms.

Momsfritagelsen ved salg gælder for bygninger, der er opført eller ombygget (renoveret) med henblik på momsfritaget udlejning. Det er yderligere en betingelse, at der i forbindelse med opførelsen/ombygningen ikke er taget fradrag for moms, samt at bygningerne har været udlejet i henhold til lejeloven og dermed har været omfattet af tidsubegrænsede lejeaftaler mv.

Det er op til virksomheden at kunne dokumentere, at en bygning er opført eller ombygget med henblik på momsfritaget udlejning og ikke med henblik på salg.

Ved udlejning af bygninger, der oprindeligt er opført/ombygget med henblik på salg, og hvor moms af omkostninger i forbindelse med opførelsen/ombygningen er fratrukket, skal der afregnes udtagningsmoms, jf. neden for under afregning af udtagningsmoms.

Efter en udlejningsperiode vil også sådanne bygninger som udgangspunkt kunne sælges momsfrit.

Eksempel

Landsskatteretten har i en sag truffet afgørelse om, at salg af en lejlighed var fritaget for moms.

Et selskab havde opført to lejligheder. Begge lejligheder blev udbudt til leje via mægler og hjemmeside og blev udlejet på markedsvilkår.

Efter ca. 1 års leje opsagde den ene lejer sit lejemål, hvorefter selskabet solgte lejligheden. Ikke til den oprindelige lejer, men til en helt anden.

Her fandt Landsskatteretten (i modsætning til Skatterådet), at lejligheden måtte anses for opført med henblik på udlejningen og dermed kunne sælges momsfrit.

Ved salg af udlejningsejendomme vil der dog ofte være tale om en momsfri virksomhedsoverdragelse, jf. nedenfor under virksomhedsoverdragelse.

Salg af rettigheder over fast ejendom

Overdragelse af tinglige rettigheder, som giver indehaveren brugsret til en fast ejendom, anses for at være salg af fast ejendom, når rettigheden er givet på sådanne vilkår, at den kan sidestilles med et salg.

Som en generel regel anses oprettelse og overdragelse af en brugsret i henhold til standardlejekontrakter med sædvanlig betaling af indskud, depositum og løbende lejebetaling, herunder betingelse om opsigelse mv., ikke for overdragelse af fast ejendom.

Derimod er indgåelse af en særlig langvarig lejekontrakt, gældende eksempelvis for 99 år eller mere, hvor betalingen for brugsretten svarer til værdien af den faste ejendom, omfattet og skal, også selv om der betales en symbolsk årlig leje, sidestilles med salg af fast ejendom. Det samme gælder ved salg af en tidsubegrænset brugsret til en plads i en parkeringskælder mod betaling af et engangsvederlag.

Såfremt overdragelse af tingslige rettigheder, som giver indehaveren brugsret til fast ejendom, anses for at være salg af fast ejendom, skal der afregnes moms ved overdragelsen i det omfang, der er tale om en byggegrund eller en ny bygning, og sælger er en momspligtig person, der handler i denne egenskab.

Overdragelse af en optionsaftale på en køberet til en fast ejendom, hvor ejeren fraskriver sig retten til at sælge ejendommen i aftaleperioden, anses ligeledes for salg af fast ejendom og er dermed momspligtig, såfremt optionen vedrører salg af en byggegrund eller en ny bygning, og sælger er en momspligtig person, der handler i denne egenskab.



Salg af andele, aktier mv. over fast ejendom

Overdragelse af andele, aktier mv. anses momsmæssigt for at være salg af en fast ejendom, når besiddelsen heraf retligt eller faktisk sikrer rettigheder som ejer eller bruger over den faste ejendom.

De tilfælde af overdragelse af andele, aktier mv., som udgør salg af fast ejendom, omfatter overdragelse af andele, aktier mv., der giver besidderen af andelen, aktien mv. en eksklusiv brugsret til en bestemt fast ejendom eller en del heraf.

Overdragelse af andele, aktier mv. vil dog som altovervejende hovedregel ikke medføre momspligt, uanset overdragelsen medfører rettigheder over en ny bygning eller en byggegrund. Det vil således ikke være køberen af andele, aktier mv., som opnår en eksklusiv brugsret til en bygning eller grund, da det er selskabet, som har den eksklusive brugsret.

Salg af nyopførte/ombyggede andelsboliger er ikke omfattet af reglerne om momspligtigt salg af fast ejendom, idet såvel indskud som boligafgift i en andelsboligforening er omfattet af det selvstændige EU-retlige begreb "udlejning af fast ejendom" og dermed momsfritaget efter reglerne om udlejning af fast ejendom.

Salg af ideelle andele i selskaber, f.eks. et K/S, som ejer en fast ejendom, anses som udgangspunkt heller ikke for salg af fast ejendom.

Hvis der sker en faktisk fordeling af lejlighederne i en ejendom ved indflytning, og retten til ejendommen eller en del heraf (lejligheden) er knyttet til/følger med ved overdragelsen af aktien/anparten, er der tale om en eksklusiv brugsret, og dermed anses overdragelsen af aktien/andelen for at være salg af fast ejendom.



Virksomhedsoverdragelse

Overdragelse af fast ejendom kan efter omstændighederne anses for en virksomhedsoverdragelse og er dermed momsfri, uanset om der er tale om overdragelse af byggegrunde eller nye bygninger.

Det gælder f.eks. ved overdragelse af udlejningsejendomme, når mindst et lejemål i ejendommen er omfattet af en frivillig momsregistrering for erhvervsmæssig udlejning, og dette lejemål er udlejet inden overdragelsen. Herudover er det en betingelse, at ejendommen overdrages til en køber, som bliver momsregistreret for den fortsatte udlejning af lejemålet. Der kan godt samtidig være momsfritagne lejemål i ejendommen. Der kan også være tale om virksomhedsoverdragelse, såfremt en udlejningsejendom indeholder en parkeringskælder med momspligtig udlejning af parkeringspladser.

Der kan ligeledes være tale om en virksomhedsoverdragelse ved overdragelse af igangværende byggeprojekter og ved overdragelse af et større antal byggegrunde.

Eksempel

Skatterådet har i en konkret sag afgjort, at der var tale om en momsfri virksomhedsoverdragelse, da en byggegrund med tilhørende aftaler om opførelse og udlejning af butiksarealer blev solgt. Konkret blev der overdraget en grund med tilhørende butikslokaler samt en indgået lejeaftale. Butikslokalerne skulle være opført, når køber overtog ejendommen, idet overtagelsesdagen var sammenfaldende med lejers tiltrædelse af lejemålet.

Reglerne om momsfri virksomhedsoverdragelse finder også anvendelse ved overdragelse af udlejningsejendomme uden momspligtig aktivitet til en ikke-momsregistreret køber, dvs. overdragelse af "rene" boligudlejningsejendomme og erhvervsejendomme uden frivillig momsregistrering. Det er en betingelse, at sælger har påbegyndt udlejningsaktiviteten ved indgåelse af lejekontrakter, samt at køber fortsætter udlejningsaktivteten og dermed indtræder i eksisterende lejekontrakter.

Salg af aktier og anparter i kapitalselskaber indebærer ikke, at der sker overdragelse (salg) af selskabets aktiver, hvorfor der ikke foreligger en virksomhedsoverdragelse.

Ved fusion, spaltning, tilførsel af aktiver og virksomhedsomdannelse sker der derimod en sådan overdragelse af aktiver fra en juridisk person til en anden, og der kan være tale om en virksomhedsoverdragelse.

I forbindelse med en momsfri virksomhedsoverdragelse vil der ofte opstå pligt for sælgeren til at regulere tidligere foretagne momsfradrag for investeringsgoder, medmindre køberen overtager reguleringsforpligtelsen.

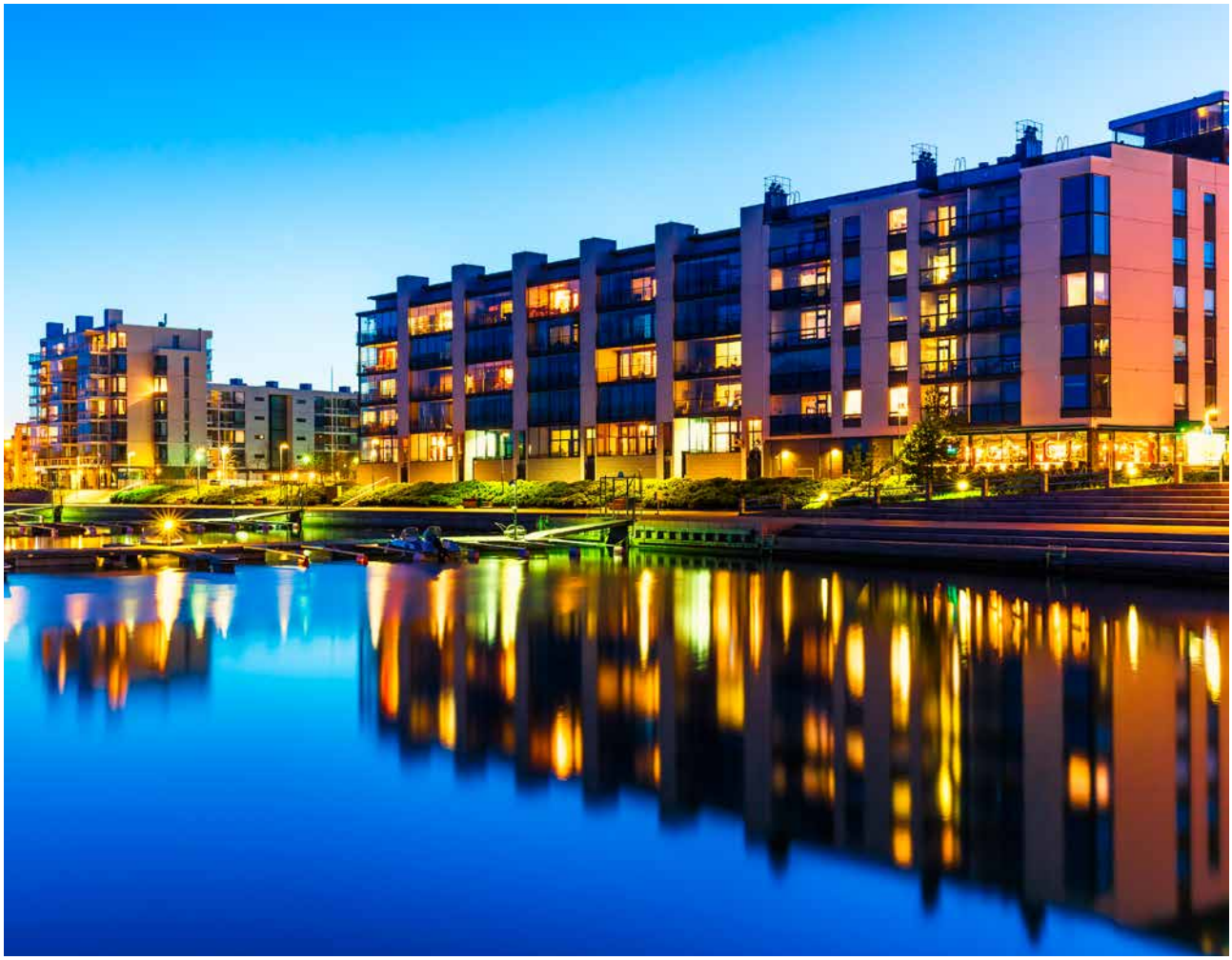


Momsfradragsret

Virksomheder, der opfører eller ombygger (renoverer) bygninger med henblik på momspligtigt salg, kan fradrage moms af deres omkostninger efter momslovens almindelige regler. Det vil sige, at virksomheden har fuld fradragsret for moms af opførelses-/ombygningsomkostninger samt fuld eller delvis fradragsret for administrationsomkostninger mv. alt efter virksomhedens øvrige aktiviteter. Endvidere har virksomheden fuld fradragsret for den byggemoms (pålægsmoms), som virksomheder, der for egen regning opfører bygninger med henblik på salg, skal afregne.

Det samme gælder virksomheder, der byggemodner grunde med henblik på momspligtigt salg. Disse virksomheder vil ligeledes have fuld fradragsret for moms af byggemodningsomkostninger samt fuld eller delvis fradragsret for administrationsomkostninger mv. alt efter virksomhedens øvrige aktiviteter.

Når en virksomhed har opført/ombygget en bygning med henblik på momspligtigt salg, og moms af omkostninger i forbindelse med opførelsen/ombygningen dermed er fratrukket, skal der ske afregning af udtagningsmoms ved en efterfølgende momsfri udlejning, jf. nedenfor under afregning af udtagningsmoms.



Afregning af udtagningsmoms

Virksomheder, der opfører eller ombygger bygninger med henblik på momspligtigt salg, kan fradrage moms af sine omkostninger.

Ved et efterfølgende skift i intention eller anvendelse af de nyopførte/ombyggede bygninger kan der opstå pligt til at betale udtagningsmoms. Der sker et skift, når en bygning opføres med henblik på momspligtigt salg, men i stedet udlejes momsfrit eller anvendes privat.

Der skal afregnes udtagningsmoms med 20 pct. af markedsværdien, hvis anvendelsen skifter fra momspligtigt salg til fuld momsfri udlejning under byggeprocessen eller i de første fem år af efter ibrugtagning.

Eksempel 1

Hensigt er momspligtigt salg, men ibrugtagning til momsfri udlejning i år 0 (regnskabsåret er kalenderåret).

- *En boliglejlighed er opført med henblik på momspligtigt salg, og der tages således momsfradrag i opførelsesårene.*
- *Lejligheden sættes til salg i opførelsesperioden, fx i år -1.*
- *Lejligheden er færdiggjort i marts år 0.*
- *Der indgås en tidsubegrænset lejekontrakt i november år 0.*

Lejligheden er taget i brug til momsfritaget anvendelse i år 0. Der skal afregnes udtagningsmoms i år 0.

Bygninger opført med henblik på salg anses for ibrugtaget ved første salg eller ved udgangen af det regnskabsår, hvori bygningen er færdigopført, men endnu ikke solgt.

Bygninger opført med henblik på udlejning anses for ibrugtaget ved gensidig underskrift af lejeaftale – dog tidligst når ejendommen er færdigopført.

Tidligere var det i visse tilfælde muligt at korrigere momsfradraget i stedet for at afregne udtagningsmoms af markedsværdien. Denne praksis er imidlertid ændret i 2024, således at der i alle tilfælde skal afregnes udtagningsmoms af markedsværdien.

Eksempel 2

Hensigt og ibrugtaget til momspligtigt salg, men momsfri udlejning i år 1 (regnskabsåret er kalenderåret).

- *En boliglejlighed er opført med henblik på momspligtigt salg, og der tages således momsfradrag i opførelsesårene.*
- *Færdiggjort i marts i år 0 og er sat til salg.*
- *Der indgås en tidsubegrænset lejekontrakt i februar i år 1.*

Lejligheden er taget i brug til momsfritaget anvendelse i år 1. Der skal afregnes udtagningsmoms i år 1

Eksempel 3

Hensigt er momspligtig anvendelse, men ændring til hensigt om momsfri udlejning i år -1 (regnskabsåret er kalenderåret).

- *En boliglejlighed opføres med henblik på momspligtigt salg, og der tages således momsfradrag i opførelsesårene.*
- *Under byggeprocessen i år -1 ændres hensigten til momsfri udlejning.*
- *Der skal afregnes udtagningsmoms i år -1.*
- *Det foretagne momsfradrag bevares, men der er ikke ret til yderligere momsfradrag fra ændringen af hensigt.*

Eksempel 4

Ibrugtagning til momsfritaget udlejning med efterfølgende salg (regnskabsåret er kalenderåret).

- *En bygning er færdiggjort i marts i år 0 og lejes ud som bolig på tidsubegrænset lejekontrakt.*
- *Lejeren opsiger i oktober år 0.*
- *Lejligheden sælges momsfritaget. Lejligheden er i år 0 taget i brug til momsfritaget anvendelse.*
- *Eventuelt momsfradrag i opførelsesperioden berigtiges i slutningen af år 0.*

Eksempel 5

Opført med henblik på momsfri udlejning, men ændret anvendelse efter færdiggørelse (regnskabsåret er kalenderåret).

- *En virksomhed opfører lejligheder, som skal udlejes uden moms.*
- *Virksomheden sælger i år 0 (færdiggørelsesåret) en ikke ibrugtaget (= ikke udlejet) lejlighed.*
- *Da lejligheden endnu ikke er taget i brug til momsfri udlejning, er salget momspligtigt.*

Momsen på opførelsesomkostningerne vedrørende lejligheden, som ikke gav fradrag i opførelsesfasen, kan berigtiges op til 100 % i den samme momsafregningsperiode, hvori salget foretages.

Moms ved salg af fast ejendom
© Revitax. www.revitax.com
Redaktion: Jacob S. Larsen (ansv.) og Jens Staugaard. Grafisk tilrettelæggelse: Pe Solutions ApS.
Vi tager forbehold for fejl og mangler i vores referat af lovgivning m.m., og vi påtager os intet rådgivningsansvar uden forudgående konsultation vedrørende de omhandlede emner.
Eftertryk af hele artikler med kildeangivelse er tilladt.
Redaktionen er afsluttet den 18. september 2025

Medlemsvirksomheder

Kreston Danmark f.m.b.a.
c/o Statsautoriseret Revisor Jan Christiansen
Vestre Engvej 3 . 5400 Bogense
Telefon 64 81 22 33
www.kreston.dk . krestondanmark@kreston.dk

MBA Statsautoriseret Revisionsanpartsselskab
Revisorfælleskabet
Landemærket 10, 6 . 1119 København K
Telefon 31 31 36 67
www.kreston.dk . mba@mbarevision.dk

M2&Co
Statsautoriseret Revisionsaktieselskab
Købmagergade 67, 2. tv. . 1150 København K
Telefon 33 15 27 27
www.m2co.dk . info@m2co.dk

Kreston CM
Statsautoriseret Revisionsinteressentskab
Adelgade 15 . 1304 København K
Telefon 33 73 46 00
www.krestoncm.dk . bk@krestoncm.dk

Kreston AKC
Statsautoriseret Revisionsvirksomhed
Adelgade 15 . 1304 København K
Telefon 27 83 43 21
www.kreston.dk . akc@kreston-akc.dk

Revisionsfirmaet Jan Vegge
Statsautoriseret Revisor
Grundtvigsvej 27 . 1864 Frederiksberg C
Telefon 33 25 25 22
www.kreston.dk . jan@vegge.dk

ARIES
Statsautoriseret Revisionsanpartselskab
Produktionsvej 8 . 2600 Glostrup
Telefon 71 99 18 90
www.ariesrevision.dk . pj@ariesrevision.dk

Andersen Novakovic
Statsautoriseret revisionsanpartsselskab
Ålekistevej 150, 1 th . 2720 Vanløse
Telefon 23621344
www.andognovak.dk . sa@andognovak.dk

GE Revision & Rådgivning
Registreret Revisionsanpartsselskab
Hørkær 30, tv 1. sal . 2730 Herlev
Telefon 70 22 08 80
www.ge-revision.dk . info@ge-revision.dk

Revisionsfirmaet Jan Kristensen
Registreret revisionsanpartsselskab
Transformervej 29 . 2860 Søborg
Telefon 70 22 72 36
www.accountant.dk . jk@accountant.dk

Kreston CM
Statsautoriseret Revisionsinteressentskab
Usserød Kongevej 157 . 2970 Hørsholm
Telefon 45 86 41 35
www.krestoncm.dk . bk@krestoncm.dk

Aaen & Co.
statsautoriserede revisorer p/s
Kongevejen 3 A . 3000 Helsingør
Telefon 49 21 06 07
www.aaenco.dk . info@aaenco.dk

Møller-Jensen
Statsautoriseret Revisionsanpartsselskab
Frederiksborgvej 14, 1 . 3200 Helsinge
Telefon 48 39 26 00
www.kreston.dk . smj@m-jrevision.dk

Revisionsfirmaet Ole Tonnesen
Statsautoriseret Revisor
Roskildevej 12A . 3400 Hillerød
Telefon 53 63 78 03
www.kreston.dk . ot@oletonnesen.dk

Revisionsfirmaet Mentor
Registreret Revisionsanpartsselskab
Blokken 90 . 3460 Birkerød
Telefon 70 20 55 56
www.mentorrevision . nfa@mentorrevision.dk

Fidura
Statsautoriseret revisionsanpartsselskab
Bymidten 25 . 3500 Værløse
Telefon 35 95 39 49
www.fidura.dk . ma@fidura.dk

Ronne Revision
Statsautoriseret Revisionsvirksomhed
Store Torvegade 12 . 3700 Rønne
Telefon 56 95 05 95
www.ronnerevision.dk . info@ronnerevision.dk

RevisorGården
Godkendte revisorer A/S
Kalundborgvej 60 . 4300 Holbæk
Telefon 59 44 65 77
www.rgh.dk . info@rgh.dk

Ostenfeld Revision
Statsautoriseret Revisionsanpartsselskab
Axeltorv 12, 2. sal . 4700 Næstved
Telefon 55 72 44 11
www.ostenfeld-revision.dk . so@ostenfeld-revision.dk

Revsbæk Revision
Statsautoriseret Revisionsvirksomhed
Slagelsevej 184 . 4700 Næstved
Telefon 55 44 50 76
www.revsbaek-revision.dk . revsbaek@revsbaek-revision.dk

aage maagensen
statsautoriseret revisionsaktieselskab
Slotsgade 11 . 4800 Nykøbing Falster
Telefon 54 86 08 44
www.aage-maagensen.dk . info@aa-m.dk

aage maagensen
statsautoriseret revisionsaktieselskab
Søndergade 14, 1 . 4900 Nakskov
Telefon 54 92 25 00
www.aage-maagensen.dk . info@aa-m.dk

aage maagensen
statsautoriseret revisionsaktieselskab
C. E. Christiansens Vej 56 . 4930 Maribo
Telefon 54 78 16 88
www.aage-maagensen.dk . info@aa-m.dk

Kreston JC
Statsautoriseret Revisionsanpartsselskab
Vestre Engvej 3 . 5400 Bogense
Telefon 64 81 22 33
www.kreston.dk . jc@krestonjc.dk

Revisionscentret Haderslev
Godkendt revisionsaktieselskab
Hansborggade 30 . 6100 Haderslev
Telefon 74 52 01 52
www.revisor.dk . haderslev@revisor.dk

Revisionscentret Aabenraa
Godkendt revisionsaktieselskab
Haderslevvej 6 . 6200 Aabenraa
Telefon 74 62 49 49
www.revisor.dk . aabenraa@revisor.dk

Revisionscentret Tønder
Godkendt revisionsaktieselskab
Ribelandevej 37 . 6270 Tønder
Telefon 74 72 36 36
www.revisor.dk . toender@revisor.dk

Revisionscentret Padborg
Godkendt revisionsaktieselskab
Møllegade 2B, st. . 6330 Padborg
Telefon 74 67 15 15
www.revisor.dk . padborg@revisor.dk

Revisionscentret Sønderborg
Godkendt revisionsaktieselskab
Møllegade 71 . 6400 Sønderborg
Telefon 78 70 64 00
www.revisor.dk . sonderborg@revisor.dk

Vendelbo
statsautoriseret revisionsanpartsselskab
Industrivej 24 . 6740 Bramming
Telefon 75 10 22 17
www.kreston.dk . esbern@vendelbo-revision.dk

Revisionscentret Ribe
Godkendt revisionsaktieselskab
Industrivej 50 . 6760 Ribe
Telefon 75 42 09 55
www.revisor . info@revisribe.dk

Revisionsfirmaet Jørn M. Schmidt
Statsautoriseret Revisionsanpartsselskab
Seminarievej 1 A . 6760 Ribe
Telefon 75 41 17 11
www.kreston.dk . jmh@jmschmidt.dk

Kreston SR
Statsautoriseret Revisionspartnerselskab
Nygade 4, 1. sal . 7400 Herning
Telefon 26 84 97 77
www.krestonsr.dk . ual@krestonsr.dk

Blicher Revision & Rådgivning
Statsautoriseret Revisionsaktieselskab
Østergade 48 . 7400 Herning
Telefon 97 12 27 00
www.blicher.dk . herning@blicher.dk

Blicher Revision & Rådgivning
Statsautoriseret Revisionsaktieselskab
Rugbjergvej 6 . 7490 Aulum
Telefon 97 47 13 22
www.blicher.dk . aulum@blicher.dk

Klar Revision
Statsautoriseret Revisionsanpartsselskab
Nupark 51 . 7500 Holstebro
Telefon 21 13 00 45
www.klar-revision.dk . hl@klar-revision.dk

ReviFjord
Godkendt Revisionspartnerselskab
Silstrupparken 2 . 7700 Thisted
Telefon 72 62 22 00
www.revifjord.dk . pha@revifjord.dk

ReviFjord
Godkendt Revisionspartnerselskab
Resenvej 85 . 7800 Skive
Telefon 72 62 22 00
www.revifjord.dk . pha@revifjord.dk

Robæk
Statsautoriseret revisionspartnerselskab
Hovedgaden 41 . 8410 Rønde
Telefon 87 58 31 00
www.robaek.dk . info@robaek.dk

Robæk
Statsautoriseret revisionspartnerselskab
Østergade 9 . 8500 Grenaa
Telefon 87 58 31 00
www.robaek.dk . info@robaek.dk

Kreston SR
Statsautoriseret Revisionspartnerselskab
Kolind Midtpunkt 3 . 8560 Kolind
Telefon 41 14 66 52 . Mobil 32 17 66 52
www.krestonsr.dk . jvn@krestonsr.dk

Kreston SR
Statsautoriseret Revisionspartnerselskab
Torvet 7, 1 sal . 8600 Silkeborg
Telefon 41 14 66 52 . Mobil 32 17 66 52
www.krestonsr.dk . jvn@krestonsr.dk

Blicher Revision & Rådgivning
Statsautoriseret Revisionsaktieselskab
Søndergade 25, 1. th . 8600 Silkeborg
Telefon 86 82 62 44
www.blicher.dk . silkeborg@blicher.dk

Revisto
Statsautoriserede Revisorer
Sandøvej 1b . 8700 Horsens
Telefon 76 27 67 00
www.revisto.dk . ls@revisto.dk

Kreston SR
Statsautoriseret Revisionspartnerselskab
Sandøvej 8 . 8700 Horsens
Telefon 20 31 76 73
www.krestonsr.dk . jsa@krestonsr.dk

Status Revision, Godkendt Revisionsaktieselskab
Vejlevej 23A . 8722 Hedensted
Telefon 75 89 09 44
www.statusrevision.dk . kontakt@statusrevision.dk

Status Revision, Godkendt Revisionsaktieselskab
Erhvervsvej 2 . 8721 Daugård
Telefon 75 89 60 66
www.statusrevision.dk . kontakt@statusrevision.dk

Kreston SR
Statsautoriseret Revisionspartnerselskab
Egebjergvej 43 . 8751 Gedved
Telefon 40 96 41 47
www.krestonsr.dk . jel@krestonsr.dk

Statsautoriseret Revisor
J Lobner ApS
Nørregade 14 . 8850 Bjerringbro
Telefon 86 68 04 76
www.kreston.dk . jl@loebner.dk

Kreston SR
Statsautoriseret Revisionspartnerselskab
Haraldsvej 60 . 8960 Randers
Telefon 24 40 09 12
www.krestonsr.dk . md@krestonsr.dk

Robæk
Statsautoriseret revisionspartnerselskab
Centervej 4 . 8963 Auning
Telefon 87 58 31 00
www.robaek.dk . info@robaek.dk

Attiri Statsautoriseret Revisionsanpartsselskab
K. Christensens Vej 6 st.tv. . 9200 Aalborg SV
Telefon 40 40 44 30 . Mobil 21 76 96 84
www.attiri.dk . jo@attiri.dk

Attiri Statsautoriseret Revisionsanpartsselskab
Jyllandsgade 12 . 9520 Skørping
Telefon 98 39 11 11
www.attiri.dk . jo@attiri.dk

KRESTON DANMARK - på 52 adresser i Danmark

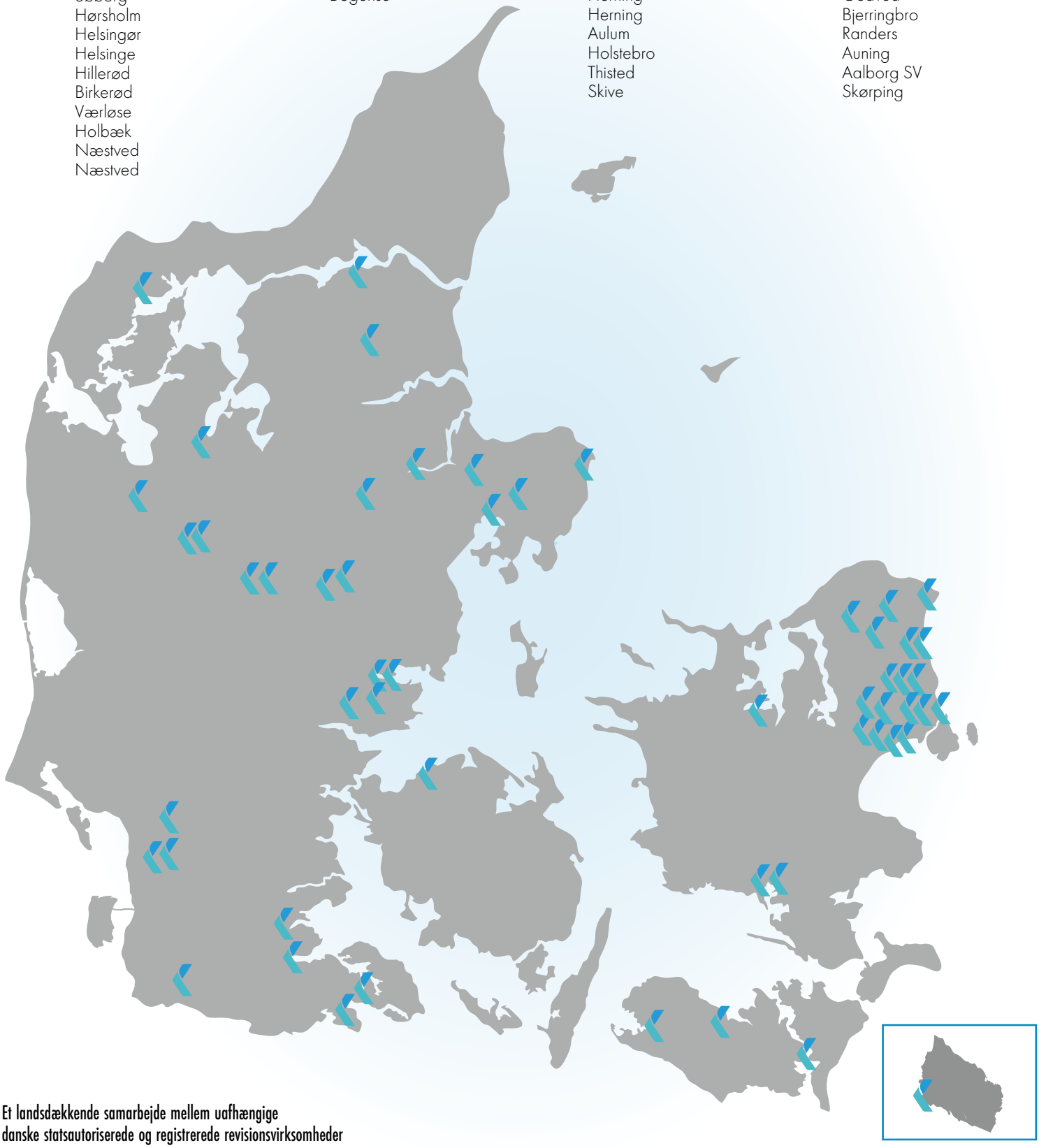
Sjælland
København K
København K
København K
København K
Frederiksberg C
Glostrup
Vanløse
Herlev
Søborg
Hørsholm
Helsingør
Helsinge
Hillerød
Birkerød
Værløse
Holbæk
Næstved
Næstved

Bornholm
Rønne

Lolland/Falster
Nykøbing Falster
Nakskov
Maribo

Fyn
Bogense

Jylland
Haderslev
Aabenraa
Tønder
Padborg
Bramming
Sønderborg
Ribe
Ribe
Herning
Herning
Aulum
Holstebro
Thisted
Skive
Rønde
Grenå
Kolind
Silkeborg
Silkeborg
Horsens
Horsens
Hedensted
Daugård
Gedved
Bjerringbro
Randers
Auning
Aalborg SV
Skørping



Et landsdækkende samarbejde mellem uafhængige
danske statsautoriserede og registrerede revisionsvirksomheder